



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

VYUŽITÍ CONTROLLINGU V PODNIKU

APPLICATION OF MANAGEMENT CONTROL SYSTEM IN A
COMPANY

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Kristýna Kutišová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Ondřej Žižlavský, Ph.D.

BRNO 2017

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Kristýna Kutišová
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	Ing. Ondřej Žižlavský, Ph.D.
Akademický rok:	2016/17

Ředitelka ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Využití controllingu v podniku

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce: Controlling a jeho využití při řízení podniku

Analýza současného stavu

Vlastní návrhy řešení a jejich přínos

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Studentka posoudí dosavadní stav kalkulačního systému vybraného výrobku a následné sledování odchylek. Na základě této analýzy navrhne efektivnější řešení kontroly aktuálního stavu, odchylek a řízení nápravných opatření.

Základní literární prameny:

ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. Profesionální controlling: koncepce a nástroje. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2012. 381 s. ISBN 978-80-7357-918-0.

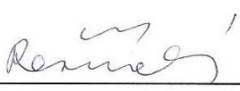
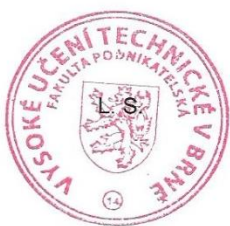
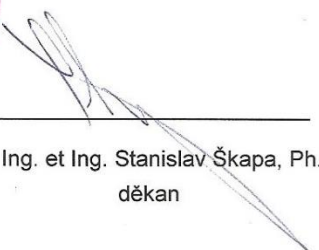
HORVÁTH & PARTNERS. Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu. 1. české vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 288 s. ISBN 80-7259-002-2.

LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 2012. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

VOLLMUTH, Hilmar J. Nástroje controllingu od A do Z. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 357 s.
ISBN 80-7259-032-4.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2016/17.

V Brně, dne 28. 2. 2017

		
prof. Ing. Mária Režňáková, CSc. ředitelka		doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D. děkan

ABSTRAKT

Tato diplomová práce se zaměřuje na sledování odchylek a využití metody standardních nákladů. Cílem je analýza současného stavu a návrh lepšího využití sledování odchylek ve společnosti, která se zabývá výrobou serverů. Práce je rozdělena na tři hlavní části, kterými jsou část teoretická, analytická a návrhová. Teoretická část se zabývá charakteristikou controllingu, nákladů, metod kalkulace, především metodě standardních nákladů a sledování odchylek. V dalších dvou částech práce je pak provedena analýza současného stavu a v závěru je sestaveno několik vylepšení.

KLÍČOVÁ SLOVA

odchylka, standard, norma, controlling, náklady, kalkulační metody

ABSTRACT

This Master's thesis is focused on dealing with cost variances (deviations) and using of standard costing method. The main intent is to analyse current state and make an improvement proposal of focusing on variables in company which is producing server PCs. This thesis is divided into three parts, which are theroretical part, analytic part and proposal part. The theoretical part is focused on characteristics of controlling, costs, calculation methods, especially standard costing method and focusing on variances. In next two parts is made the analysis of current state and then are suggested some improvement proposals.

KEYWORDS

variance, deviation, standard, norm, controlling, costs, calculation methods

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

KUTÍŠOVÁ, K. *Využití controllingu v podniku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2017. 104 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Ondřej Žižlavský, Ph.D.

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 26. května 2017

.....

Podpis

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji vedoucímu mé diplomové práce, panu Ing. Ondřeji Žižlavskému, Ph. D., za odborné vedení a cenné rady, kterými přispěl k vypracování této diplomové práce. Dále děkuji vedení a zaměstnancům finančního oddělení sledované společnosti nejen za odbornou pomoc, ale i ochotu a podporu při zpracovávání této práce.

OBSAH

ABSTRAKT.....	4
KLÍČOVÁ SLOVA	4
ABSTRACT.....	4
THIS MASTER.....	4
KEYWORDS	4
BIBLIOGRAFICKÁ CITACE.....	5
ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ.....	6
PODĚKOVÁNÍ	7
ÚVOD	11
1 VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE PRÁCE.....	12
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	13
2.1 <i>Controlling</i>	13
2.1.1 Vznik a vývoj.....	14
2.1.2 Cíle.....	14
2.1.3 Funkce a zásady controllingu.....	15
2.1.4 Druhy a nástroje controllingu	16
2.1.5 Controller	18
2.1.6 Začlenění controllingu v organizaci	19
2.2 <i>Reporting</i>	20
2.3 <i>Plánování a rozpočtnictví</i>	21
2.3.1 Cíle a funkce rozpočtů	22
2.4 <i>Kalkulace</i>	23
2.4.1 Kalkulace a kalkulační systém	24
2.4.2 Předběžná a výsledná kalkulace.....	28
2.4.3 Výpočet příspěvku na úhradu	29
2.4.4 Kalkulační vzorec	30
2.4.5 Target Costing.....	32
2.5 <i>Struktura nákladů</i>	34
2.5.1 Členění nákladů	35
2.5.2 Posouzení činnosti z pohledu činnosti střediska či pracoviště	36
2.6 <i>Metoda standardních nákladů</i>	38

2.6.1	Analýza odchylek.....	39
2.6.2	Propočet a analýza odchylek.....	42
3	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU	46
3.1	<i>Popis společnosti</i>	46
3.1.1	Mateřská společnost.....	49
3.2	<i>Organizační struktura brněnského závodu</i>	50
3.3	<i>Výroba</i>	52
3.4	<i>Struktura a vedení účetnictví</i>	53
3.5	<i>Členění nákladů ve společnosti</i>	56
3.5.1	Ukázka nákladů.....	57
3.6	<i>Controlling</i>	62
3.6.1	Nákladový controlling.....	63
3.6.2	Prodejní controlling	64
3.6.3	Výrobní controlling.....	64
3.6.4	Nákupní controlling	64
3.7	<i>Kalkulace</i>	65
3.7.1	Dosavadní kalkulace	65
3.7.2	Současný kalkulační vzorec	68
3.8	<i>Příjmy továrny a příjmy z prodeje produktu</i>	74
3.9	<i>Sledování odchylek</i>	75
3.9.1	Časová odchylka	76
3.9.2	Režijní náklady továrny	76
3.9.3	Analýza nákladových odchylek a zjišťování příčin	79
4	NÁVRH NA ZLEPŠENÍ DOSAVADNÍHO SYSTÉMU	84
4.1	<i>Nedostatky a pozitiva současného stavu</i>	84
4.1.1	Časová norma.....	84
4.1.2	Nepřímé náklady	84
4.1.3	Mzdové náklady	84
4.1.4	Kalkulace	85
4.1.5	Controlling a sledování odchylek.....	85
4.1.6	Účetnictví	86
4.2	<i>Návrhy</i>	87
4.2.1	Propojení controllingu s výrobou, zavedení databáze	87
4.2.2	Standard a odchylky od něj	88
4.2.3	Návrh sledovaných oblastí a reakčních pásem.....	89
4.3	<i>Nová podoba reportu pro sledování odchylek od nákladového standardu</i>	93

ZÁVĚR	98
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	100
SEZNAM ZKRATEK.....	102
SEZNAM TABULEK.....	103
SEZNAM OBRÁZKŮ	104

ÚVOD

Získávání informací o nákladech a jejich změnách je jeden z klíčových úkolů nejen controllingu, ale především managementu. Vhodně nastavený systém controllingu, který je dobře propojený s manažerským účetnictvím, pomáhá získávat takové informace, aby podnik mohl být řízen efektivně, nejen s důrazem na zisk, ale tak i na trvalou udržitelnosti podnikání.

K optimálnímu řízení nákladů a nákladových odchylek je nutné mít dostatečně kvalitní informace a je tedy třeba dbát i na kvalitní informace vycházející také z vnitropodnikového účetnictví. Hlavním nástrojem je kvalitní kalkulační systém pro všechny výrobky či služby, které firma nabízí. Tento nástroj pomáhá udržovat přehled o struktuře nákladů pro jednotlivé produkty. Umožňuje také náklady efektivně sledovat, řídit jejich vývoj a v případě nutnosti je omezovat či identifikovat místo jejich vzniku. Kalkulační systém propojený s adekvátním sledováním odchylek lze tedy považovat za zásadní zdroj informací pro management nejen výrobního podniku.

Práce bude rozdělena do třech hlavních částí, kterými jsou část teoretická, analytická a návrhová. V teoretické části bude provedena literární rešerše, která bude sloužit jako nezbytně nutný podklad pro vypracování dalších částí práce. V analytické části bude nejprve představena společnost jako celek včetně její mateřské společnosti, dále bude charakterizován současný stav controllingu ve společnosti, popsán současný stav kalkulací a na vybraných příkladech ukázány odchylky vznikající nejdříve během výroby sledovaného výrobku a následně při jeho prodeji.

Třetí, závěrečná a nejvýznamnější část, vychází z poznatků částí předchozích. Výsledkem této kapitoly bude na základě identifikovaných nedostatků sestavení několika návrhů, které pomohou lepšímu využívání poznatků získaných sledováním nákladových odchylek.

1 VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE PRÁCE

Vzhledem k tomu, že sledovaná společnost je již poměrně dlouhou dobu zavedena v českém průmyslovém prostředí a zároveň má silné zahraniční zázemí, dá se předpokládat, že sledování odchylek nákladů bude probíhat na vysoké úrovni. Neexistuje důvod k předpokladu, že v takto velkém výrobním podniku nedochází k žádnému sledování odchylek. Hlavním cílem práce je tedy popis problematiky kalkulace nákladů ve sledovaném podniku a ověření, jestli jsou získávaná data o nákladových odchylkách využívána efektivně. Zkoumán bude i postup v případě, že by nastala odchylka obzvláště významná. Zároveň bude analyzován současný přístup ke kalkulacím a vyhodnoceno, jestli je využívání informací o odchylkách tak efektivní a vypovídající, jak by mohlo být.

Pro dosažení těchto cílů bude nutné se nejprve seznámit s problematikou controllingu, kalkulací a odchylek a provést analýzu společnosti, včetně rozboru struktury podniku. Následně je nutné analyzovat současný systém kalkulace nákladů a sledování odchylek u konkrétního výrobku. V závěru bude navrženo několik možností, jak zlepšit současný stav sledování odchylek a využívání informací o nich.

Při získávání informací o vybrané sledované společnosti budou využívány strukturované rozhovory se zaměstnanci finančního oddělení, zejména s pracovníci na pozici finanční controllerky. Budou prováděna empirická pozorování chování zaměstnanců a ověřována poskytnutá data na základě teoretických znalostí. V práci byly také použity následující metody zpracování, kterými jsou metoda analyticko-syntetická, metoda indukce, abstrakce, komparace a analogie. V teoretické části práce byly využívány především metody analyticko-syntetická, indukce a abstrakce. Metody komparace a analogie byly využity následně v analytické části práce.

Společnost mi poskytla informace nezbytné pro vypracování práce, jako jsou údaje z finančního účetnictví, účetní výkazy, některé technické údaje, informace o organizační struktuře a informace o současné úrovni sledování odchylek. U některých dat společnost vyžadovala úpravy, které nemění hodnotu výsledku, ale jsou důležité pro zachování obchodního tajemství a udržení konkurenční výhody. Zároveň požadovala utajení období, ve kterém byl sledovaný produkt vyráběn.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Následující kapitola je věnována teoretickým východiskům práce, která budou dále využívána jak v části analytické, tak i v návrhové části práce. Jedná se především o pojmy controlling, kalkulace, reporting a další vztahujících se k analyzování nákladů a jejich odchylek.

2.1 Controlling

Slovo controlling se v dnešní době objevuje stále častěji, a to nejen v odborné literatuře, ale hlavně v podnikové praxi. Nejčastěji ve spojitosti s různými případy řízení.¹ Tento pojem má původ v anglickém slově „to control“, které může být do češtiny přeloženo jako kontrolovat, nebo vést.²

V knize Nová koncepce controllingu se o controllingu píše následující: „*Je to koncepce řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky.*“³

Mikovcová ve své knize udává, že v českých výkladových slovnících byla slova controlling nebo kontrolling prvně uveřejněna v roce 2004, zatímco starší slovníky nabízejí výklad jen ke slovu kontrola.⁴

Eschenbach na str. 78 své knihy píše, že chápání pojmu se liší v angloamerické a v německé jazykové oblasti. V angloamerické nauce o managementu představuje controlling jednu z hlavních funkcí managementu a výsledkem úspěšného controllingu je odhalení potenciálních a skutečných odchylek od plánu, které jsou následně managementem odstraněny.

Proti tomu v německé jazykové oblasti neexistuje slovo, které by mělo stejný význam jako „to control“. V této oblasti se vyskytují 3 interpretační vzorce, kterými jsou: porovnání plán-skutečnost, jednotu plánování a kontroly a třetím je ovlivňování chování.⁵

¹ LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*, str. 188.

² LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*, str. 188.

³ *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu.*

⁴ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Str. 7-8.

⁵ ESCHENBACH, Rolf. A kol. *Controlling*. Str. 77-80.

2.1.1 Vznik a vývoj

Počátky controllingu mohou být vysledovány k přelomu 19. a 20. století v USA, ačkoli většího rozšíření se dočkal až během hospodářské krize v roce 1926.⁶ Mikovcová uvádí, že v USA se největšího rozvoje dočkal v období 50. a 60. let, kdy byla náplň práce controllerů velmi široká a zahrnovala nejen oblast plánů, ale i daní, majetku podniku a jeho pojištění. Tato role byla do současné podoby finančního controllera transformována v 70. letech.

V západní Evropě se controlling začal prosazovat po 2. světové válce a je spojen se vstupem amerického kapitálu.⁷ V USA se pozice čistě finančního controllera udržela a je označována pojmem comptroller. Ten vykonává funkci kontrolora veřejných financí v jednotlivých státech⁸. Controlling, tak, jak je chápán v evropském prostoru, je v USA nazýván „management control.“⁹

Eschenbach v předmluvě knihy Profesionální controlling¹⁰ uvádí, že se controlling stal v mezinárodním měřítku jak funkcí, tak i povoláním, které přesahuje hranice různých oborů ve všech velikostech podniku jak v ziskovém, tak neziskovém sektoru. Od controllingu je očekáváno nejen čistě ekonomické posuzování, ale především hledání a analyzování skutečností v multidimenzionálním, interdisciplinárním a sociálně-vědeckém kontextu.

2.1.2 Cíle

Cíle controllingu lze chápat jako bezprostřední a zprostředkované. Bezprostředním cílem je podle Eschenbacha: „*Přispět k zajištění životaschopnosti podniku.*“¹¹ Toto zajištění podle něj zahrnuje následující cíle řízení, kterými jsou zajištění schopnosti anticipace a adaptace, zajištění schopnosti akce a zajištění schopnosti koordinace.

Zajištění schopnosti anticipace a adaptace podniku prostřednictvím controllingu znamená, že budou vytvořeny předpoklady pro kroky k přizpůsobení se změnám v okolí.

⁶ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 10-11.

⁷ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 10-11.

⁸ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. Str. 34.

⁹ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. Str. 34.

¹⁰ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. Předmluva.

¹¹ ESCHENBACH, Rolf a kol. *Controlling*, str. 93-97.

Zajištění schopnosti reakce controlling umožňuje zavedením informačního a kontrolního systému, které pak vedoucím pracovníkům zprostředkovávají vztah mezi plánem a skutečným vývojem.

Úlohou controllingu v **zajištění schopnosti koordinace** je zaručení koordinace v systému řízení prostřednictvím sladění podsystémů řízení podniku.

Obsah každého systému controllingu je založen v orientaci na cíl, budoucnost, úzké profily, trh a zákazníka.¹² Controlling je nutné chápat jako nástroj pro prevenci rizika krizí, neměl by sloužit až k jejich řešení.¹³

2.1.3 Funkce a zásady controllingu

K nejdůležitějším cílům podniku patří zvyšování rentability, zajištění likvidity a zvýšení hospodárnosti.¹⁴ K zajištění těchto cílů by měly být podle Vollmutha systematicky nasazeny operativní nástroje. Pomocí těchto nástrojů pak lze rozpoznat odchylky od základního směru podniku. Tento autor považuje za hlavní úkoly controllingu plánování, kontrolu a řízení.

O controllingu lze hovořit tehdy, existuje-li mezi manažery a controllery dialog a kooperace.¹⁵ Neexistuje přesná hranice mezi úlohami manažera a controllera. Controlling může být považován za „management service“¹⁶, tzn. je funkcí managementu. Controlleři se stávají kontaktními osobami propojujícími všechny úrovně managementu, zejména pro řešení strategických otázek.

Funkce controllingu¹⁷ jsou následující:

- Systém doplňující řízení podniku (doplnění a podpora),
- koordinace (sekundární koordinace systémů a podsystémů),
- inovace (zdroj impulzu pro inovační proces),
- informace (proces rozhodování potřebuje dostatek kvalitních informací).

¹² VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Str. 4-5.

¹³ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*, předmluva

¹⁴ VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z*, str. 5-6.

¹⁵ ESCHENBACH, Rolf a kol. *Controlling*, str. 117.

¹⁶ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*, předmluva.

¹⁷ ESCHENBACH, Rolf a kol. *Controlling*, str. 97-115.

Controlling by měl podle Eschenbacha přinášet v podniku určité výkony nebo působit a přinášet užitek.¹⁸ Dále by měl působit efektivně a účinně. Zatímco efektivita je poměr mezi usilovaným a skutečně dosaženým výkonem, účinnost je zhodnocený vztah outputu a inputu, např. rozdíl mezi plánovanými a skutečnými náklady.

2.1.4 Druhy a nástroje controllingu

Normativní controlling

Normativní controlling je úzce provázán normativním managementem. Normy¹⁹ jsou organizační a sociální mechanismy, které slouží k rozvíjení vizí, tvoření hodnot a tvoření podnikové kultury. Normy jsou také požadavky, které jsou kladeny na lidi, od kterých je očekáváno určité chování. Normativní management může mít velký vliv na zásadní oblasti potenciálů v podniku a správně nastavené normativní cíle jsou nástrojem řízení podniku ve smyslu, že určují rámec, z něhož jsou následně odvozeny další budoucí strategie.

Obsahem normativního managementu jsou zásady, normy a rámce činností podstatné pro dlouhodobou životaschopnost podniku. Výchozím objektem²⁰ je pak vize, neboli představa majitele o tom, kde by se měl podnik v budoucnu nacházet. Dalšími nástroji jsou hodnoty, normy, podniková kultura, mise či vzor. Úkolem normativního controllingu je především koordinace mezi normativním, strategickým a operativním managementem a starat se o to, aby na normativní úrovni vznikly funkční řídicí okruhy, které mají přispívat k dosažení cílů řízení.

Strategický controlling

Strategický controlling je úzce propojen se strategickým řízením podniku. Strategický controlling má být orientován na podporu managementu během budování potenciálů úspěchu společnosti. Potenciály úspěchu jsou nutnou podmínkou pro budoucí výnosy podniku. Strategické řízení²¹ konkretizuje podnikovou identitu a zároveň vytváří podmínky pro efektivní operativní řízení.

Strategický controlling má časově neomezený horizont, je veden v kvalitativních veličinách, operuje ve velmi složitě předvídatelném prostředí a musí počítat s vysokým

¹⁸ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*, str. 37-38.

¹⁹ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*, str. 113-115.

²⁰ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*, str. 115-139.

²¹ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*, str. 144.

množstvím variant. Obvykle řeší jedinečné a obtížně strukturovatelné podmínky. Výsledky jsou velmi málo detailní.²²

Pod strategický controlling se řadí dvě skupiny nástrojů, kterými jsou metody kvalitativního charakteru a kvantitativního charakteru.²³ Metody kvalitativní mají pomoci rozpoznat budoucí vlivy na prosperitu podniku. Úkolem je zvážit jejich dopady a případně je promítnout do strategického plánování. Patří mezi ně SWOT²⁴ analýza, PEST analýza, Delfská metoda, Brainstorming apod.

Kvantitativní metody pomáhají pojmenovat minulé, současné i budoucí jevy. Některé z metod jsou např. využití časových řad, kauzální metody či aplikace predikčních modelů.

Operativní controlling

Na operativní úrovni je úkolem managementu využít potenciály úspěchu efektivně a přeměnit je na úspěch (podnikový výnos). Důležitou otázkou je, jaká opatření je potřeba využít pro dosažení strategických a operativních cílů²⁵.

Operativní controlling se zabývá postupy obvykle pro jeden obchodní rok a časový horizont je tedy omezený. Plánované údaje by měly být pravidelně srovnány s efektivními hodnotami pro rychlou identifikaci odchylek. Má podporovat a doplňovat management při optimalizaci věcných, časových a hodnotových parametrů plynoucích z podnikových aktivit.

Operativní controlling je vedený v kvantitativních veličinách. Okolí je známé a obvykle předvídatelné. Počet variant je nízký a problémy jsou strukturovatelné. Výsledky jsou pak vysoce detailní.²⁶

K ovlivňování operativních cílů je využíváno operativních nástrojů.²⁷ Většina z nich je orientována na náklady, proto je důležité, jaké položky budou sledovány a jakým způsobem budou přiřazovány na nositele nákladu.

²² MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 29

²³ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 30-60.

²⁴ SWOT (strengths, weaknesses, opportunities, threats), PEST (Political, economic, social, technological)

²⁵ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*, str. 201.

²⁶ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 29.

²⁷ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 61-100.

Mezi nástroje operativního controllingu lze řadit: plánování, rozpočtování, analýzu ABC, globální analýzu nákladů, analýzu bodu zvratu, rozhodování o kalkulačních metodách, target costing apod.

2.1.5 Controller

Cílem této podkapitoly je popsat profil controllera a znázornit jeho úlohy. Aplikace controllingu podniku však neleží jen na controllerech, ale vyžaduje spolupráci s manažery. Rozsah výkonů přebíraných controllerem je velmi závislý na formě podniku, jeho řízení, vývoji okolí, množství a komplexnosti problémů a především ochotě managementu controlling implementovat jako doplňující funkci řízení²⁸ Požadavky na controllera lze podle Mikovcové rozdělit na dvě skupiny, kterými jsou osobní předpoklady a odborné předpoklady.

Mikovcová a Eschenbach²⁹ za tyto předpoklady považují např. následující:

Osobní, sociální a komunikační:

- schopnost odolávat tlaku nadřízených i podřízených,
- schopnost komunikovat a navázat kontakt,
- schopnost předávat myšlenky,
- schopnost týmové práce,
- schopnost analytického myšlení a jednání.

Odborné a obchodní znalosti:

- ekonomické vzdělání a využití výpočetní techniky,
- teoretické a praktické controllingové vzdělání,
- znalost strategického řízení podniku,
- znalost plánování a rozpočtnictví,
- metody evidence a kalkulace nákladů,
- znalost nástrojů pro kontrolu odchylek.

²⁸ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 17.

²⁹ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*, str. 54-58.

Controller by měl být rovnocenným partnerem řídicích pracovníků, ačkoli nemusí mít pravomoc rozhodovat o konkrétních záměrech budoucího vývoje podniku.³⁰ V ideálním případě je controller v pozici nezávislosti a neměl by mít motivaci více prezentovat úspěch či naopak zakrývat neúspěch.

2.1.6 Začlenění controllingu v organizaci

Postavení controllingového oddělení v podnikové organizaci je předurčeno několika faktory³¹:

- Interními
 - Množství, aktuálnost a komplexnost problémů,
 - velikost podniku,
 - existující zásady řízení daného podniku,
 - progresivita používané technologie.
- Externími
 - Existující trh práce, peněz a kapitálu,
 - politické, legislativní a sociální okolí,
 - hospodářská struktura země.

Mikovcová píše, že obecně platí přímá úměra mezi výší hierarchické úrovně a účinnosti práce controllera. Problémem však je, že controller na nejvyšší řídicí pozici je pověřen posuzováním i vlastních rozhodnutí a zároveň nebude schopen zajistit odbornost ve všech rezortech, nad kterými dohlíží. Z předchozího je patrné, že je vhodné controlling zařadit na druhou řídicí úroveň, např. pod finančního ředitele.³²

Jako nejvhodnější pozice v organizaci se jeví štábní či liniová, z toho vyvstává praktická otázka, zda má controller disponovat rozhodovacími a nařizovacími kompetencemi.³³

Pro štábní zařazení se controlling hodí v případě, že má servisní funkci pro řízení. Pokud controlling přebírá všechny liniové úlohy a je třeba posílit jeho liniové začlenění v podniku, tak se volí forma liniového útvaru. Controlling v liniovém začlenění nemá jen

³⁰ ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 16.

³¹ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 18-19.

³² MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 19.

³³ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 19.

poradní funkci, ale je zodpovědný za přijatá rozhodnutí.³⁴ Ve velkých podnicích je často controlling řešen jako decentralizované pracoviště, které může být podřízeno centrálnímu controllingu, příslušnému oddělení nebo po linii výkonů. Mikovcová zmiňuje i možnost externího controllingu, ale tato možnost se podle ní v praxi příliš neosvědčila.

2.2 Reporting

Reporting je podstatná součást controllingového procesu. Jeho cílem je poskytnout všem úrovním managementu relevantní informace nutné pro rozhodování.³⁵ Pokud je controlling v podniku zřízen jako oddělení, nese za reporting odpovědnost. Náplní procesu je příprava, zpracování a zhuštění dat pro předání konkrétnímu adresátovi.

V nejstarším pojetí byl reporting chápán jako uchování informací, dnes je jeho funkce rozšířena i o zpracování dat a jejich prezentaci. Těžištěm reportingu je zajištění aktuálních a kvalitních externích i interních informací, které jsou obsahem zprávy nazývané se report.³⁶ Základním zdrojem informací pro report je obvykle účetnictví, které je rozšířeno o další informace z manažerského účetnictví.

„Reporting představuje komplexní systém vnitropodnikových výkazů a zpráv, které syntetizují informace pro řízení podniku jako celku i jeho základních organizačních jednotek.“³⁷

Důležitou součástí reportingu jsou kritéria řízení výkonnosti (Key performance indicators = KPI) využívaná pro porovnávání skutečného vývoje se stanovenými cíli. Výkazy výsledků mohou být sledovány v nejrůznějších průřezech. Mezi základní patří členění dle skupin a druhů výkonů, dle týmů či středisek a podle zákaznických skupin.³⁸

Interní reporting³⁹ slouží nejen vedoucím v různých hierarchiích vedení, ale jako nástroj vrcholového řízení, které z něj má poznat, jak jsou plněny stanovené cíle. Obsah, četnost a úprava vyhotovování výkazů a zpráv se vždy odvíjí od potřeb konkrétního podniku. Z pohledu pravidelnosti se může jednat o reporting standardní (je v pravidelných intervalech a s předem stanovenou strukturou) a mimořádný (na vyžádání

³⁴ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 20-21.

³⁵ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 156.

³⁶ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 156.

³⁷ ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 10.

³⁸ ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 10.

³⁹ ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 14.

v mimořádném termínu nebo naopak v řádném termínu, ale v mimořádné formě, např. podrobnější analýza, která není běžně vyhotovována).

Protože pro operativní řízení je obvyklý roční interval pro periodický report o hospodaření příliš dlouhý, sestavuje reporty měsíční nebo čtvrtletní. Pokud se jedná o položku pro podnik obzvláště významnou, není výjimkou ani report denní, týdenní či čtrnáctidenní.

Externí reporting⁴⁰ může být např. reporting pro mateřskou společnost, jeho předání může probíhat elektronicky prostřednictvím informačního systému. Obvyklým obsahem je porovnání období se stejným obdobím předchozího hospodářského roku, popř. porovnání s pevným plánem. Matku obvykle zajímají finanční toky a stanovené klíčové ukazatele (zaměstnanci, výplata dividend, vzájemné závazky a pohledávky apod.) Další formou externího reportingu je reporting vůči třetím stranám. Třetí stranou může být např. bankovní instituce, burza, finanční úřad, statistický úřad, odborná veřejnost.

Za jakési „jádro“ reportingu může být považována analýza zjištěných odchylek. Objektivnost reportingu závisí na kvalitě nástrojů věcného řízení, personálního řízení a přístupu řízení k interpretaci odchylek.⁴¹

2.3 Plánování a rozpočetnictví

Plánování lze chápat jako: „*Myšlenkové předjímání budoucí činnosti na základě zvažování různých alternativ a volbu nejvýhodnější cesty. Plánování znamená tedy systematickou podnikovou činnost, směřující k rozhodování o budoucnosti podniku, určující průběh podnikového procesu jako celku i jeho dílčích částí.*“⁴²

Eschenbach a Siller používají následující definici: „*Plánování je proces zpracovávání informací, jejichž kvalita je závislá na tom, jak jsou informace, které jsou k dispozici, dobré a kompletní.*“⁴³

Podnik má stanoveny cíle své hospodářské politiky, které jsou rozpracovány do plánů podniku, např. plán investic, plán výroby. Tyto plány jsou následně konkretizované do rozpočtů.⁴⁴ Systém plánování je souhrn plánů, které v podniku

⁴⁰ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 165-166.

⁴¹ ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 17.

⁴² MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 109.

⁴³ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*, str. 74-75.

⁴⁴ LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*, str. 20.

vznikají, nebo mají být vytvořeny za využití stanovených struktur plánování a procesů plánování.⁴⁵

Rozpočet je definován jako: „*Finanční dokument, připravený a schválený před určitým obdobím, na které je sestavován, přičemž časovým horizontem je zpravidla kalendářní rok.*“⁴⁶

Plán⁴⁷ představuje závazný výběr konkrétních cílů a jejich následnou konkretizaci v podobě ukazatelů. Jako nezbytná součást plánování je chápána kontrola, která představuje zpětnou vazbu.

Důvodů pro sestavování rozpočtů je podle Lazara několik, za všechny např. zpřesnit plánování prováděných operací vně i uvnitř podniku, koordinovat činnosti různých podnikových útvarů a zabezpečit harmonické propojení jejich činností, motivovat vedoucí pracovníky k dosahování podnikových cílů a napomáhat vedoucím pracovníkům řídit a kontrolovat činnosti nutné pro objektivní hodnocení výkonu vedoucího pracovníka.

Podrobné rozpočty jsou obvykle sestavovány na jednoroční období v měsíčním členění. V praxi se často porovnává původně sestavený celoroční rozpočet se skutečnými výkony ve čtvrtletích a měsících. Vzniklé odchylky jsou klasifikovány, analyzovány a jsou přijata opatření k odstranění odchylek.⁴⁸

Plánovaný rozpočet má charakter cílové hodnoty⁴⁹ a slouží také jako srovnávací kritérium. Plánované skutečnosti jsou po uplynutí stanoveného časového úseku přepočítány na skutečné hodnoty a jsou následně s plánem srovnány.

2.3.1 Cíle a funkce rozpočtů⁵⁰

Těžištěm rozpočetnictví (angl. budgeting) je sestavování a vyhodnocování rozpočtů. Názory na funkci rozpočtů v podniku jsou různé. Cílem je sestavit takové rozpočty, které jsou dobře využitelné pro podporu řídicích procesů a které jsou tak pro podnik přínosné. Primárním úkolem rozpočtu je kvantifikovat vývoj hodnotových veličin v peněžním vyjádření. Tato kvantifikace je obvykle vztahována pro stanovené

⁴⁵ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER, Profesionální controlling: koncepce a nástroje, str. 74-75.

⁴⁶ LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*, str. 20.

⁴⁷ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 109-110.

⁴⁸ LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*, str. 20.

⁴⁹ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER, Profesionální controlling: koncepce a nástroje, str. 224.

⁵⁰ ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 98.

období, ke stanovenému objemu a struktuře činnosti. Sestavuje se za podnik jako celek i pro hierarchicky podřízené úrovně při předpokládaném vývoji parametrů podnikatelského procesu.

Mezi základní funkce rozpočtu autorky knihy Reporting řadí funkce plánovací, koordinační, motivační, kontrolní a schopnost měření výkonnosti. Podnik nemá jen jeden rozpočet, ale hned celý systém, v jehož rámci dochází ke zpřesňování jednotlivých rozpočtů. Pro určování odchylek je nezbytně nutné určit, který z rozpočtů bude využit.⁵¹

2.4 Kalkulace

Kalkulace je historicky nejstarší a pravděpodobně i nejrozšířenější používaný nástroj hodnotového řízení.⁵² Pojem kalkulace je využíván ve třech základních významech, kterými jsou: činnost, výsledek této činnosti a vydělitelná část informačního systému podniku, která je nezastupitelnou součástí manažerského účetnictví.⁵³

Aby náklady plnily svůj účel, musí být vždy přeměněny na konečné výkony. V tomto procesu přeměňování existují dva základní pohledy na členění nákladů, kterými jsou pohled výkonový a útvarový⁵⁴. Pohled výkonový sleduje náklady ve vztahu k výrobkům, službám či pomocným procesům. Náklady se sledují ve skutečné výši a hledá se, kde jsou vynaloženy. Základním nástrojem řízení z tohoto pohledu jsou kalkulace.

Pohled útvarový zjišťuje přínos jednotlivých útvarů na celkovém podnikovém výsledku. Náklady se třídí ve vztahu k odpovědnosti, takže se sleduje, kde přesně vznikají. Problémem je však přiřadit skutečně vzniklé náklady ke skutečně vzniklým výkonům.

„Kalkulace je stanovení nákladů na jednotku produkce.“⁵⁵

„V nejrozšířenějším slova smyslu se kalkulací rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu,

⁵¹ ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 156.

⁵² KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 123.

⁵³ KRÁL, Bohumil, *Manažerské účetnictví*, str. 124.

⁵⁴ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 85.

⁵⁵ LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*, str. 20.

na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.“⁵⁶

Předem stanovené náklady na kalkulační jednici představují nákladový úkol, který je kontrolován v systému vnitropodnikového řízení. Kalkulační jednici se rozumí rozpočtované a kalkulované náklady na jednotku produkce,⁵⁷ která je vymezena měrnou jednotkou.⁵⁸

Kalkulace je činnost, která je směřována ke zjištění nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně vymezen druhem, množstvím a jakostí. Zároveň je to výsledek výpočtu celkových nákladů na kalkulační jednici a nakonec část informačního systému podniku, která je úzce spjatá s manažerským účetnictvím.⁵⁹

Kalkulace jsou vytvářeny různými metodami, které jsou závislé na předmětu kalkulace, způsobu přiřazení nákladu a struktuře nákladů, které se zjišťují.⁶⁰ Předmětem jsou pak veškeré výkony (konečné i dílčí), které jsou v podniku vykonávány. Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení předpokládané výše či následné zjištění skutečné výše hodnotové veličiny ke konkrétnímu výkonu.⁶¹

Předmět je pak vyměřen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. Tímto předmětem mohou být podle Krále všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí. V podnicích s vyšší automatizací lze vysledovat tendence rozšířit rozsah kalkulovaných výkonů.⁶² Úkolem zainteresovaných osob je najít vhodné řešení problémů jak přiřadit náklady kalkulační jednici a za jakým účelem tyto náklady přiřazovat.⁶³

2.4.1 Kalkulace a kalkulační systém

Oblast přiřazování nákladů obsahuje dva obtížně oddělitelné okruhy problémů,⁶⁴ kterými jsou metodická otázka: „Jak přiřazovat náklady k jednici?“ a praktičtější: „Proč nepřímé náklady přiřazovat k dané kalkulační jednici?“ Kalkulace byly tradičně spojeny

⁵⁶ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 124.

⁵⁷ LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*, str. 20-21.

⁵⁸ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 86.

⁵⁹ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 86.

⁶⁰ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 86.

⁶¹ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 124.

⁶² KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 126.

⁶³ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 87.

⁶⁴ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 126.

s dělením nákladů na přímé a nepřímé, ale toto členění je podle Krále stále častěji doplněno o další členění nákladů, např. podle způsobu stanovení nákladového úkolu či závislosti na objemu výkonu.

Využití kalkulací v manažerském řízení je velice mnohostranné a zejména kalkulace nákladů finálních výkonů či polotovarů, jsou informačním nástrojem s širokým spektrem použitelnosti.⁶⁵ Lze je využít jako podklad rozhodování o optimálním sortimentu, zobrazují vztahy mezi odpovědnostními středisky (zároveň ovlivňují chování pracovníků jednotlivých útvarů, aby se chovali hospodárně), jsou nástrojem řízení hospodárnosti, jsou nástrojem pro hodnocení variantních cenových úvah, využívají se jako podklad pro zpracování rozpočtů nákladů, výnosů a zisku a jsou také nástrojem pro ocenění stavu a změny nedokončené výroby.

V podniku je obvykle sestavováno více kalkulací, mezi kterými jsou složité vztahy tvořící používaný kalkulační systém. Jednotlivé prvky tohoto systému⁶⁶ se liší zobrazením plných či dílčích nákladů, metodami přiřazování nákladů předmětu kalkulace či dobou sestavení a svým vztahem k časovému horizontu. Základním kritériem jejich rozlišení podle časového horizontu je, jestli jsou podkladem pro strategické, střednědobé nebo operativní rozhodování, dále preventivního, či následného ověřování.

V podniku připadají v úvahu v zásadě tři základní principy přiřazování nákladů, kterými jsou⁶⁷:

- Kalkulace **plných nákladů**, kdy veškeré v podniku vzniklé náklady jsou přiděleny na nositele nákladů. Režijní náklady jsou pak přiřazovány nepřímo některou z níže zmíněných podrobnějších metod. Tento druh je doporučen pouze do stabilních podmínek, protože neposkytuje dostatečně podrobné informace pro vyhodnocení efektivnosti, cenové politiky apod.
- Kalkulace s **neúplnými náklady** (s příspěvkem na úhradu) jsou pro controlling nejvhodnější a nejčastěji doporučovaná metoda kalkulace. Hlavním přínosem metody je možnost plánování a kontroly nákladů podle jejich příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku. Postup vychází z trhem dané ceny, od které se odečte přímá složka (potažmo variabilní), která je přiřazena přímo kalkulační jednotci. To, co

⁶⁵ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 191.

⁶⁶ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 192.

⁶⁷ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 79.

zbyde, je nazýváno hrubé rozpětí a obsahuje dvě složky, kterými jsou příspěvky na úhradu fixních (režijních) nákladů a zisku. Pro podnik je přínos každý výrobek, který má hrubé rozpětí kladné. V praxi se osvědčilo dělení fixních nákladů na dvě kategorie, speciální a všeobecné. Speciální jdou bez větších obtíží přiřadit k výrobku (náklad na výzkum), všeobecné už přiřadit nelze.

- Kalkulace **kombinovaná**.

Metody podrobnějšího přiřazování nákladů ke kalkulační jednotce jsou následně děleny do dvou skupin, kterými jsou kalkulace **dělením** a kalkulace **přirážkou**. Ty mají ještě další dělení⁶⁸.

Kalkulace dělením:

- prostá – prostý podíl všech nákladů na jednotku výkonu,
- stupňovitá,
- s poměrovými čísly (ekvivalenčními)-produkce není zcela homogenní, ale liší se malou měrou, např. některým z parametrů.

Kalkulace přirážkou:

- součtová (sumační) – používá vztah jedné rozvrhové základny a nepřímých nákladů,
- diferencovaná – používá různé rozvrhové základny pro různé skupiny nepřímých nákladů.

Znaky těchto kalkulačních skupin jsou následující:⁶⁹ Kalkulace dělením přiřazuje náklady k výkonům ve vztahu k množství stanovených kalkulačních jednic, zatímco přirážkové využívají pro přičítání nákladů výkonům hodnotově či naturálně vyjádřené rozvrhové základny. Pro zajištění efektivního řízení nákladů je nutné zvolit nejvhodnější systém výpočtu nákladů, a jak budou náklady přiřazovány nositeli nákladů.⁷⁰

V této podkapitole je třeba zmínit i **principy přiřazování**. Jedná se o princip příčiny vzniku nákladů, princip únosnosti nákladů a princip průměrování.⁷¹ Informačně nejúčinnější je princip příčinnosti, který vychází z úvahy, že každý náklad má svou

⁶⁸ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 88-89.

⁶⁹ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 128.

⁷⁰ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 78.

⁷¹ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 92.

příčinu a každý výkon má být zatížen souvisejícími náklady. Pokud z nějakého důvodu není možné použít princip příčinnosti, použije se princip únosnosti nákladů, který se používá, pokud je např. třeba obhájit výši stanovené ceny. Poslední princip je použit v případě, že nejde použít ani jeden z výše zmíněných. Jedná se o přiřazení průměrného podílu nákladů na jeden výrobek.

Přiřazování probíhá ve třech fázích,⁷² v první se přiřadí přímé náklady, ve druhé se co nejpřesněji určí nepřímé náklady ve vztahu k výrobku a ve třetí jde o co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů připadající na druh výrobku nebo výkonu. Náklady, které nemohou být přesně identifikovány, jsou přiřazovány na základě zvolené rozvrhové základny. Zásadní je zvolit takovou rozvrhovou základnu, která má největší vypovídající schopnost. Existují dva druhy rozvrhových základen⁷³, kterými jsou základny naturální a peněžní. U peněžní základny je přírážka nepřímých nákladů vypočtena v procentech, u naturální se zjišťuje sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách na naturální jednotku.

„Rozvrhová základna je veličina, pomocí níž jsou nepřímé náklady přiřazovány jednotce výkonu. Jinak řečeno, je to zvolený druh přímého nákladu, podle jehož podílu jsou na jednotku výkonu vypočítávány také podíly nepřímých nákladů.“⁷⁴

„Rozvrhová základna je v zásadě „spojovacím můstkem“, který umožňuje překlenout nikoli přímý, ale pouze zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů k jednici výkonu.“⁷⁵

Peněžní základnu je podle Krále možné zjistit snadno a přesně, její nevýhodou je však častá změna, která není způsobena změnami v příčinné souvislosti či v relacích nákladů, ale např. změnou pořizovací ceny materiálu či změnou mezd. Naturální základny naopak vylučují působení cenových vlivů, ale je náročné je správně stanovit. Stanovení naturální základny obvykle vychází ze zkušenosti nebo z technického rozboru.

⁷² ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 92-93.

⁷³ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví* str. 128.

⁷⁴ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 93.

⁷⁵ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 134.

Mezi časté chyby při přiřazování nákladů řadí Král následující:⁷⁶

- Špatná informace o podílu nákladů na kalkulační jednici,
- odtržení propočtu nákladů na výkon od rozhodovacího problému,
- mechanické uplatnění kalkulačních postupů bez ohledu na přínos,
- uživatel nezná uplatněný princip alokace.

2.4.2 Předběžná a výsledná kalkulace

Základní kalkulační metody v kalkulačním systému jsou dvě, a to předběžná a výsledná. Lazar uvádí, že ve výsledných kalkulacích se zjišťují skutečné náklady na kalkulační jednici, a to buď po skončení výroby, nebo s koncem účetního období.

Předběžné kalkulace jsou tvořeny buď propočtem částečně známých údajů a odhadem neznámých veličin nebo normováním.⁷⁷ Normové kalkulace jsou dále členěny na operativní a plánové.

Propočtové kalkulace vytváří podklady pro běžné posouzení efektivnosti nového výrobku nebo služby. Propočet vychází z informací o srovnatelném výkonu a je upraven o odhad na náročnost práce dělníků, jinou spotřebu materiálů apod. Pro další řízení nákladů má největší význam propočtová kalkulace sestavená na konci fáze vývoje výkonu a před zahájením konstrukce a technologické přípravy výroby. Taková propočtová kalkulace pak plní funkci limitu nákladů pro další útvary.⁷⁸ Kalkulovat náklady lze nejen pro výkony určené k prodeji, ale i pro vnitřní potřeby podniku.⁷⁹

Plánové kalkulace se sestavují v okamžiku změny ve výrobě. Jsou sestavovány v položkách přímých nákladů. Je to jeden z nástrojů řízení výroby a na konci období je obvykle porovnávána s plánovanou kalkulací.⁸⁰ Je sestavována na určité rozpočtové období a vyjadřuje úroveň nákladů výkonů, kterých bylo za období dosaženo.⁸¹ Sestavuje se v období, kdy je již obvykle známo, jaká bude spotřební a výkonová norma. Může být vyjádřena ve dvou formách, formě kalkulace dílčího období a formě kalkulace hodnoceného období.

⁷⁶ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 135-137.

⁷⁷ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 98.

⁷⁸ ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 157.

⁷⁹ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 195.

⁸⁰ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 99.

⁸¹ ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 157.

Operativní kalkulace vyjadřuje předem stanovené náklady a má klíčovou roli při řízení hospodárnosti vynakládání nákladů útvarů výroby. Na základě této kalkulace je sestavován úkol v oblasti spotřeby jednicových nákladů a vychází z ní kontrola hospodárnosti.⁸²

Při sestavování **výsledné kalkulace** se nejprve zjišťují skutečné náklady vynaložené na celkové množství dokončených výkonů.⁸³ Vyjadřuje skutečné náklady vynaložené nebo průměrně vynaložené na jednotku výkonu vyrobenou v určitém předem stanoveném období nebo výrobní dávce. Po porovnání s operativní kalkulací slouží jako podklad pro kontrolu hospodárnosti útvarů výroby ve vynakládání jednicových nákladů.⁸⁴ Výsledné kalkulace dávají podklady pro kontrolu hospodárnosti, především pro kontrolu odchylek.

Podklady poskytuje vnitropodnikové účetnictví, které má být podle Lazara vedeno tak, aby z něj kdykoli bylo možno sestavit výslednou kalkulaci kteréhokoli podnikového výkonu v členění podle používaného kalkulačního vzorce. Předpokladem je, že pro předběžnou i výslednou kalkulaci jsou použity stejné způsoby přiřítání.⁸⁵ Míra využití jednotlivých druhů kalkulací je závislá na typu činnosti, kterou podnik vykonává. Mezi druhy kalkulací existuje mnoho vazeb a cílem celého kalkulačního systému je řízení a zpřesňování nákladů na výkon tak, aby byly odděleny příčiny a odpovědnost za náklady a zisk výkonu.⁸⁶

2.4.3 Výpočet příspěvku na úhradu⁸⁷

Při výpočtu příspěvku na úhradu je rozlišováno mezi fixními a variabilními náklady. Pokud metodu výpočtu příspěvku na úhradu porovnáváme s metodou celkových nákladů, je výpočet příspěvku systémem výpočtu nákladů orientovaných na trh. Začíná se na variantním obratu, od kterého jsou odečítány variabilní a fixní náklady, aby byla zjištěna výše zisku, která podniku zůstane při dodržení ceny, která je na trhu obvyklá. Pokud se metoda využívá při kalkulaci ceny, musí být nejprve stanovena požadovaná výše příspěvku.

⁸² ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 157.

⁸³ LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*, str. 20-21.

⁸⁴ ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 157.

⁸⁵ LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*, str. 20-21.

⁸⁶ ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 157.

⁸⁷ VOLLMUTH, Hilmar. *Nástroje controllingu od A do Z*, str. 70-76.

Příspěvek na úhradu je tedy rozdíl mezi obratem a variabilními náklady. Zjištěná difference určuje, v jakém rozsahu jsou kryty fixní náklady a jaká je výše zisku, a označuje se příspěvek na úhradu nebo hrubé rozpětí. Tento příspěvek je to stanoven pro jednotlivé skupiny výrobků. Fixní složka je zachycena jako celkový součet a není výrobkům přiřazena. Od zjištěných příspěvků na úhradu je odečtena fixní složka a je tak získán zisk, popř. hospodářský výsledek.

Je vhodné od sebe rozlišit příspěvky na úhradu jednotlivých výrobků. Podíl příspěvku na úhradu a obratu vyjádřený v procentech ukazuje potenciál dané skupiny. Tento podíl je důležitým tržně orientovaným nástrojem řízení. Je vhodné od ní odvozovat plánování výroby a odbytu, protože teprve pokrytí fixních nákladů umožňuje firmě generovat zisk.

Zjednodušený výpočet příspěvku na úhradu nechává veškeré fixní náklady v jednom bloku, pro praxi je však výhodnější fixní náklady dále dělit, protože i některé skupiny nákladů lze přímo přidělit skupině výrobků. Jako maximum je využíváno až 5 vrstev (fixní náklady jednotlivého výrobku, fixní náklady jednotlivých skupin výrobků, fixní náklady jednotlivých nákladových míst, fixní náklady jednotlivých oblastí odpovědnosti, celkové fixní náklady celého podniku), to je však velmi pracné.

V praxi se nejvíce osvědčilo dělení do dvou skupin: náklady speciální a všeobecné. Všeobecné nemají žádný vztah ke skupinám výrobků a jsou uváděny v celkovém součtu. Speciální se přiřadit dají. Tento dvoustupňový systém je vhodný nástroj získávání vhodných informací pro řízení podniku, navíc je tržně orientovaný a poskytuje podklady nejen pro rozhodování o cenách, ale i pro plánování nebo kontrolu.

2.4.4 Kalkulační vzorec

Struktura nákladů v každé kalkulaci je stanovena značně individuálně pro každý podnik, a je náročné stanovit strukturu, která by byla všeobecně použitelná. Dříve byl předpisem stanoven tzv. typový kalkulační vzorec (viz Tabulka 1), který obsahoval základní členění jednotlivých položek, z nichž mohla být složena cena výkonu.

Tabulka 1 Typový kalkulační vzorec

1. přímý materiál
2. přímé mzdy
3. ostatní přímé náklady
4. výrobní neboli provozní režie
Vlastní náklady výroby
5. správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. zisk, případně ztráta
8. cena výkonu

Zdroj: ČECHOVÁ; Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 96. Zpracování: autorka

Podstatným rysem kalkulačního systému progresivního podniku je, že řazení nákladových položek, jejich vztah ke kalkulaci, podrobnost členění apod., je vykazováno variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu, kterou má kalkulace pomoci vyřešit.⁸⁸

Typový kalkulační vzorec sloužil jako informační základna pro kontrolu přiměřenosti zisku prodávaných výkonů v současnosti je do jisté míry vhodný pro úvahy, které položky zahrnout do ocenění změny stavu vnitropodnikových zásob ve finančním a daňovém účetnictví. Tento vzorec není vhodný pro řešení rozhodovacích úloh, protože nemá dostatečně podrobnou strukturu nákladů. Mezi jeho největší problémy patří to, že syntetizuje položky s různým vztahem ke kalkulovaným výkonům a zároveň syntetizuje nákladové položky bez zřetele na jejich relevanci při řešení rozhodovací úlohy.⁸⁹

V dnešní době se uplatňují kalkulační vzorce s odlišně vyjádřeným vztahem nákladů výkonu k ceně a zároveň variantně strukturovanými náklady výkonů.⁹⁰

⁸⁸ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 138.

⁸⁹ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 139.

⁹⁰ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 139.

Druhy kalkulačních vzorců⁹¹:

- Retrogradní – vychází z ceny, a úroveň zisku je vyjádřena jako rozdíl mezi cenou a náklady.
- Oddělující fixní a variabilní náklady – všímá si podrobněji struktury vykazovaných nákladů, především variabilních.
- Dynamické – vychází z dělení nákladů na přímé a nepřímé a zároveň využívá členění podle fáze reprodukčního procesu. Dá se z ní vyčíst, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu.
- S víceúrovňovým rozvrstvením fixních nákladů – modifikace kalkulace oddělující fixní a variabilní náklady, hledá příčinnou souvislost fixních nákladů s výkonem či výrobkem/skupinou výrobků.
- Relevantních nákladů – všímá si stupňovitého rozvrstvení fixních nákladů vzhledem k peněžním tokům. Kalkulace je podrobněji rozdělena na náklady, které mají ve sledovaném období vliv na peněžní toky.

2.4.5 Target Costing

Target Costing je pojem, kterým se v dnešní době rozumí jedno z pojetí řízení nákladů tržně orientovaného podniku. Je to nástroj nákladového managementu, pomocí něhož jsou snižovány celkové náklady produktu⁹². Základní myšlenky se začaly objevovat v Japonsku v 50. letech. V Evropě se přístup Target Costingu začal objevovat v 70. letech a masivního rozvoje se dočkal v letech 90. Základní otázkou tohoto přístupu je: „Co smí produkt stát?“⁹³ Nutnou podmínkou je absolutní orientace na zákazníka. Hledá se taková hodnota nákladů, která je ještě přípustná, aby byl podnik konkurenceschopný.

Tento přístup nahrazuje tradiční pojetí kalkulace, kde součet nákladů a zisků je roven očekávané ceně, opačným přístupem (z očekávané ceny), kdy se od cílové ceny odečte očekávaný zisk. Výsledkem jsou pak povolené náklady. Není to nový kalkulační postup, ale metoda řízení nákladů ve smyslu stanovení limitu a zároveň se jedná

⁹¹ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 141-143.

⁹² MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 88-93.

⁹³ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 89.

o kompromis mezi tím, co je zákazník ochoten za výrobek zaplatit a naopak kolik zisku chce podnik z výrobku mít.⁹⁴

Průběh procesu lze rozdělit do několika základních fází⁹⁵:

- Určení cíle – je třeba s dostatečným předstihem co nejpřesněji odhadnout většinu budoucích nákladů, aby mohl být zajištěn předpokládaný zisk a očekávaná rentabilita tržeb.
- Odvození cílových nákladů – východiskem je prognóza výnosů při optimalizaci kombinace ceny a množství výrobků. Často je využíváno expertních odhadů.
- Analýza nákladů v jednotlivých subsystémech – pro dosažení stanovených cílových nákladů se často používá rozštěpení cílových nákladů tak, aby bylo stanoveno, jakých nákladů má dosáhnout jednotlivá komponenta. Náklady na komponentu jsou obvykle zvažovány na základě jejího přínosu pro zákazníka.
- Porovnání a zjištění cílové mezery a vytvoření programu na její odstranění – určování cílových nákladů má smysl pouze tehdy, pokud podniky dbají po zjištění případné cílové mezery na opětovné důsledné dosahování cílových nákladů. Cílová mezera je rozdíl mezi standardně stanovenými náklady a povolenými náklady. Pokud taková cílová mezera nastane, má být snahou podniku snížit náklady.
- Zajištění nákladové disciplíny a dosažení cílových nákladů.

Metodu Target Costing využívají přednostně podniky, na jejichž trzích je vysoká míra konkurence s tlakem na ceny.⁹⁶ Tento tlak však může zapříčinit i řídící osoba koncernu, která očekává co největší zisk.

⁹⁴ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 89.

⁹⁵ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 90-93.

⁹⁶ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 92.

Tabulka 2 Porovnání tradiční propočtové kalkulace a propočtové kalkulace cílových nákladů

Tradiční pojetí	Kalkulace cílových nákladů
Průzkum trhu (zájem a potřeby)	Průzkum trhu rozšířený o představu o ceně
Výzkum a vývoj (propočtová kalkulace podnikových schopností)	Výzkum a vývoj
Konstrukční a technologická příprava	Stanovení cílové prodejní ceny
Jednání s dodavateli	Stanovení cílové marže, ziskového rozpětí či jiného vztahu ceny a produktu
Zpracování výchozí operativní a plánové kalkulace nákladů	Propočtová kalkulace jako výraz cílových nákladů
Stanovení cílové marže, ziskového rozpětí či jiného vztahu ceny a produktu	Konstrukční a technologická příprava
Projednání ceny s odběratelem nebo zákazníkem	Jednání s dodavateli o cenách, dále viz tradiční zpracování.

Zdroj⁹⁷

2.5 Struktura nákladů

Struktura nákladů má pro podnik velký význam a silně se odvíjí od činnosti podniku. Dá se tedy předpokládat, že rozdílnou strukturu nákladů budou mít podniky zabývající se obchodem, podniky výrobní a podniky poskytující služby.⁹⁸

Podnik zabývající se obchodem má největší podíl externích nákladů, mezi nimiž jsou největšími položkami náklady na prodané zboží a nakoupené služby. Za méně významné se dají považovat náklady na energie, materiál a mzdy.

Podnik výrobní naopak nebude vykazovat žádné náklady na pořízení zboží nebo jen v omezeném množství (v tomto případě se bude jednat zřejmě o doplnění nabízeného sortimentu). U tohoto druhu podniku se dají očekávat především náklady výkonové spotřeby a k nim odpovídající přiřazené výkony. U výrobního podniku mají poměrně vysokou vypovídající schopnost srovnávací analýzy vývoje nákladů v jednotlivých letech. S růstem některých nákladů se dá předem počítat, takové náklady porovnáváme s plánem. Pokud změna plánovaná nebyla, je důležité sledovat i další důvody, proč k ní došlo. Může se jednat nejen o problém v provozu, ale třeba

⁹⁷ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 196.

⁹⁸ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 22-29.

i v samotném účetnictví (nesprávné účtování), proto je důležité mít vhodně nastavený systém kontrol.

Podnik poskytující služby bude vykazovat nižší náklady na pořízení zboží než obchodní společnost, ale dá se očekávat vyšší podíl, než je běžný u výrobního podniku. Z externích nákladů jsou časté nákupy služeb (např. telefon, reklama). Mzdová zátěž se odvíjí od zaměření podniku. Obecně se dá říct, že struktura nákladů takového podniku je podobná jako u výrobního, pokud se jedná o služby opravárenského charakteru. Jen je nižší nebo žádný podíl materiálové spotřeby. U služeb typu poradenství se nedají výrobní náklady očekávat vůbec.

Protože každé rozhodnutí v podniku je prováděno za jiných podmínek a je od něj očekáván jiný rozsah, význam, cíl či působnost v jiných časových obdobích, musí manažerské účetnictví poskytovat relevantní informace pro danou situaci.⁹⁹ Takové relevantní informace mají podle Čechové následující společné vlastnosti: věrně odráží složitost daného rozhodnutí, vyjadřují podmínky platné v době realizace rozhodnutí (např. použité technologie a zdroje, očekávaná cena pořízení), varianty přináší do aktivity podniku nějakou změnu a jednotlivé varianty návrhu se navzájem liší. Z pohledu relevantnosti je nutné porovnávat náklady okamžité a zároveň i předpokládané budoucí, které by mohlo dané rozhodnutí přinést.

2.5.1 Členění nákladů^{100,101}

Z pohledu vnitropodnikového účetnictví dělíme náklady na:

- **Druhové** – člení náklady podle druhů ekonomických zdrojů. Výhradně finanční účetnictví.
- **Účelové** – sleduje náklad podle účelu vynaložení.
 - Po linii výkonů – sledujeme výkony, náklady a výnosy řadíme k nim.
 - Po linii útvarů – podle středisek zřízení za tímto účelem. Náklady jsou vztaženy k místu vzniku a je sledováno odpovědnostní hledisko.

⁹⁹ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 61.

¹⁰⁰ LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví-kontrola a řízení nákladů v praxi*, str. 18.

¹⁰¹ VOLLMUTH, Hilmar. *Nástroje controllingu od A do Z*, str. 67.

- **Kapacitní** – třídí náklady podle vztahu k objemu výkonů.
 - Fixní – vznikají nezávisle na tom, jestli výroba probíhá, nebo ne. Nelze je rozpočítat podle produktu jako náklady na jeden kus. Bývají přímo úměrné s časem.
 - Variabilní – jsou závislé na výkonech a mění se se stupněm využití výrobní kapacity. Zjednodušeně o nich může být uvažováno jako o nákladech proporcionálních.

Dále pak na:

- **Externí a interní** – externí vstupují z vnějšku, interní představují spotřebu vlastních zdrojů.
- **Prvotní a druhotné** – prvotní jsou převzaty z finančního účetnictví a druhotné jsou náklady vznikající ze styku s ostatními středisky.
- **Přímé a nepřímé** – přímé jsou vynaloženy v souvislosti s konkrétním výkonem či střediskem a může být bezprostředně přiřazeny. Nepřímé se vztahují k několika výkonům či střediskům a jsou dále přiřazovány pomocí rozvrhové základny.
- **Jednicové a režijní** – jednicové jsou vyvolány jednicí výkonu a dají se přiřadit pomocí normy spotřeby. Režijní souvisí s technologickým procesem a nemění se přímo úměrně s množstvím výroby. Jsou stanoveny rozpočtem nákladů, obvykle na určité období či předpokládaný objem výroby.

2.5.2 *Posouzení činnosti z pohledu činnosti střediska či pracoviště*

Manažerům při rozhodování nestačí jen sumarizované informace z finančního účetnictví, ale musí vědět, jak pracují jednotlivé úseky a dokázat zanalyzovat jejich efektivnost, či zhodnotit, jestli mají vhodně nastavený systém cen.¹⁰²

Z toho je patrné, že je potřeba vhodně nastavit účetní systém a stanovit, zda budou náklady a výnosy sledovány v základním účetnictví (jednookruhové účetnictví) nebo pomocí podrozvahových účtů speciálně vytvořených pro tyto účely (dvouokruhové účetnictví). Systém tzv. vnitropodnikového účetnictví¹⁰³ nemá vliv na celkové hodnoty nákladových a výnosových účtů (tedy na výsledovku), ale pomáhá získávat informace o výsledcích jednotlivých středisek. Systém podrozvahových účtů je vhodnější

¹⁰² ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 29-31.

¹⁰³ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 29-31.

v okamžiku, kdy si střediska navzájem poskytují služby, např. doprava pro výrobní středisko. Podrozvahové účty jsou obvykle vedeny ve skupinách 8 a 9.¹⁰⁴

V jednookruhovém způsobu budou některá střediska zdánlivě jen ztrátová, protože se do jejich výkonů nepromítnou služby poskytované ostatním střediskům. S tímto je třeba počítat v plánu, který musí mít představu, jaké náklady u takových středisek mohou vznikat a v jaké výši.

I v systému dvouokruhovém má plán důležité místo. Plán však nepočítá se ztrátami, nýbrž s vyrovnaným rozpočtem u nevýrobních středisek a se ziskem u výrobních. V tomto systému je každá položka zaúčtována dvakrát, jednou ve finančním účetnictví a podruhé je převedena spojovacími účty do nákladového účetnictví.¹⁰⁵ V tomto systému jsou od sebe odděleny části pro externí uživatele a pro interní. Vnitropodnikový okruh reflektuje požadavky vnitřního členění pro potřeby vedení podniku.¹⁰⁶ Oproti finančnímu účetnictví se na vnitřním okruhu účtuje o podílu nevýrobních středisek na výrobě tak, že je promítnut jako výnos tohoto střediska, ale zároveň náklad celé výroby.

Je patrné, že controlling má k účetnictví velmi úzký vztah, už jen proto, že se z něj historicky vyčlenil.¹⁰⁷ Bez údajů z účetnictví, a to jak finančního, tak vnitropodnikového, nemůže controlling plnit své úkoly. V porovnání k účetnictví je patrná výhoda controllingu především v tom, že sice neposkytuje tak exaktní informace, ale je zaměřen na co největší aktuálnost s důrazem na budoucí využití. Problém účetnictví lze také spatřit v tom, že existují velké rozdíly mezi měření výsledků podniku ve finančním a vnitropodnikovém účetnictví.

Jako velká překážka v řízení především nadnárodních firem je také to, že každá legislativní úprava finančního účetnictví vyžaduje jiné náležitosti, a to dělá výkazy těžko porovnatelnými. Řešením tedy je vedení vnitropodnikového účetnictví, které je následně upraveno pro potřeby státní správy. To je samozřejmě složité a časově náročné.

¹⁰⁴ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 35.

¹⁰⁵ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 35.

¹⁰⁶ ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*, str. 35-36.

¹⁰⁷ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*, str. 81-82.

2.6 Metoda standardních nákladů

Tato metoda je reakcí na potřebu stanovení žádoucích úrovní hodnotových veličin z titulu podpoření manažerského účetnictví. Pro společnost je velmi náročné využívat tuto metodu efektivně, protože vedení musí být schopno integrovat vzájemné vazby hodnotových a naturálních stránek podnikových procesů.¹⁰⁸

Metoda standardních nákladů je druh předběžné kalkulace a zároveň metoda pro operativní sledování hodnot během (výrobního) procesu, která má za cíl kontrolovat plnění rozpočtu prostřednictvím určování odchylek od stanovených hodnot.¹⁰⁹

Tato metoda byla prvně využita v roce 1901 v USA jako „Estimated Cost-System“, vylepšena byla pak v roce 1910.¹¹⁰ Standardní náklad je předem definovaný náklad s normativním charakterem, který je porovnán s reálným nákladem tak, aby byla odhalena případná odchylka. Výhodou použití této metody je lepší kontrola nákladů během výrobního procesu a získání racionálního kritéria pro alokaci nepřímých nákladů.

Podle vztahu k fázím řídicího procesu Král seřazuje nutné předpoklady pro funkčnost metody následovně:

- Stanovení standardů,
- zjištění skutečně dosažených výsledků,
- zjištění odchylek mezi standardními a skutečnými stavby či vývojem zkoumaných veličin,
- analýza odchylek,
- přijetí opatření k eliminaci jejich vzniku v budoucnosti.

„Standard představuje předem stanovenou výši hodnotové veličiny (nákladů, ceny, zisku) či naturálně vyjádřeného ekonomického zdroje (kg, hodiny) na jednotku výkonu.“¹¹¹

V počátku se nejprve stanovuje druhová, jakostní a objemová specifikace jednotky výkonu, ke které se bude standard vztahovat. V případě procesních činností se standard stanovuje na jednotku finálního výkonu, popř. na standardní dílčí části, pokud

¹⁰⁸ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 362.

¹⁰⁹ MANEA, Delia. *The Development of the Cost Calculation through the Standard - Cost method*.

¹¹⁰ MANEA, Delia. *The Development of the Cost Calculation through the Standard - Cost method*.

¹¹¹ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 362.

je výroba sice velkosériová, ale zároveň je ve finální části procesu individuálně přizpůsobena zákazníkovi (výroba automobilů). Zároveň je v této fázi přípravy stanoven ještě standardní objem výkonů či využití výrobní kapacity. Tyto dvě informace jsou pak základním předpokladem pro stanovení standardní výše fixních nákladů na jednotku výkonu (podíl standardních celkových fixních a standardní objem výkonů).

Stanovení standardu hodnotových veličin je závislé na úloze, pro kterou je analýza vytvářena, tzn., ve strategickém řízení se používají jako standardy hodnoty odvozené od strategických nástrojů, v rámci taktického řízení je vhodné využívat standardy, ze kterých jsou stanoveny roční plány a rozpočty (roční rozpočty nákladů) a v operativním řízení je nejvhodnější použití standardů vycházejících z operativních kalkulací.¹¹²

Standardy obvykle vychází z analýzy dat předchozích období nebo podle expertní předpovědi.¹¹³

Standardy lze využít pro¹¹⁴:

- Jednicové a variabilní režijní náklady (operativní kalkulace, plánové kalkulace),
- fixní režijní náklady (pro operativní, taktické a strategické rozpočty),
- prodejní cenu (cílovou).

Standardy mohou být stanoveny¹¹⁵:

- V základní úrovni (konstantní výše veličiny, která se nějakou dobu nemění),
- v běžné operativní úrovni (reálně dosažitelná úroveň nákladů),
- na ideální úrovni (výše nákladů při ideálním průběhu činnosti).

2.6.1 Analýza odchylek

Poslední fází řízení je vždy kontrola. Kontrola navazuje na plánovací a realizační etapy, které tak uzavírá. Smyslem kontroly je nalézt chyby, které nastaly v předchozích etapách, analyzovat je a najít opatření, které buď chyby odstraní, nebo jim příště dokáže

¹¹² KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 363-364.

¹¹³ MANEA, Delia. *The Development of the Cost Calculation through the Standard - Cost method*.

¹¹⁴ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 364.

¹¹⁵ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 364.

předejít.¹¹⁶ V zásadě by kontroly měli provádět odpovědní řídicí pracovníci sami s přihlédnutím k tomu, že jako výstup je očekáváno objektivní hodnocení současného stavu.¹¹⁷ Kontrolu controllingem nebo vedením chápou Eschenbach se Sillerem v podstatě jako doplňkovou pojistku, aby nedocházelo k manipulaci s daty.

Úloha kontroly se během let posunula od „nacházení chyb, které se staly“ na „předejít dalším chybám.“ Je nutné předvídat rušivé vlivy a chyby eliminovat ještě před jejich vznikem.¹¹⁸

V operativním řízení hospodárnosti lze využít buď metody rozdílové, nebo úhrnné.¹¹⁹ Rozdílové metody jsou častěji využívány při kontrole jednicových nákladů, které mají jednoznačný příčinný vztah ke konkrétnímu výkonu. Pokud tento vztah známe, může být dále stanovena norma spotřeby na konkrétní výkon, vyjádřit žádoucí hodnotovou úroveň, okamžitě zjišťovat rozdíly mezi skutečnou a předběžně kalkulovanou výší nákladů a identifikovat příčiny vzniklých rozdílů. Často používanou rozdílovou metodou je normová, která je rozpracovanou variantou metody standardních nákladů.

Tyto metody nelze zaměňovat, protože metoda standardních nákladů se zaměřuje širěji na naturální či hodnotová kritéria a oproti normové je její aplikace u jiných, než jednicových veličin, více orientována na uplynulý podnikatelský proces s menší možností využití informací v běžném a preventivním řízení. Naopak normová se zaměřuje výhradně na oblast jednicových hodnotových veličin a běžné zjišťování odchylek s možností preventivního působení na eliminaci jejich vzniku.

Za východisko kontroly skutečných výsledků je tedy považována norma nebo standard. Nezbytnou podmínkou je zobrazení informací v účetnictví tak, aby bylo možné odchylky přehledně a rychle odhalovat.¹²⁰

Kontrola má v podniku 3 základní funkce,¹²¹ kterými jsou funkce informační, analytická a preventivní. Informační funkce znamená, že při vhodném propojení kontroly a informačního systému lze založit znalostní databázi. Funkce analytická vychází ze široké analýzy současného stavu a zapracování rozboru vzniku odchylek. Preventivní

¹¹⁶ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 134.

¹¹⁷ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*, str. 76.

¹¹⁸ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 134.

¹¹⁹ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 339.

¹²⁰ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 365.

¹²¹ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 134-135.

funkce je důsledkem využití sběru informací a jejich následné analýzy. Poznatky mohou být využity např. pro přesnější plánování či odstranění příčin odchylek.

Pokud je kontrola chápána jako proces, může být rozčleněna na tyto základní etapy:

- stanovení kontrolních veličin a mezí tolerance pro odchylky,
- evidence skutečných či očekávaných hodnot,
- propočet odchylek kontrolních veličin,
- analýza odchylek,
- návrh nápravných opatření.

Z etap kontroly lze odvodit rozdíly i provázanost kontroly a controllingu.¹²² Controlling postupy obsažené v etapách kontroly rozšiřuje ještě o zjišťování přepočtených veličin, sestavení očekávání a navíc poskytuje obsáhlejší návrhy nápravných opatření k dosažení cíle.

Pro kvalitní kontrolu je nebytné evidovat databázi skutečných a očekávaných hodnot. Za důležité jsou považovány kontroly typu skutečnost-skutečnost, skutečnost-plán a plán-očekávání.¹²³

Zjištěné odchylky tvoří podklad pro rozhodování při řízení nejen celého podniku, ale i jeho útvarů. Pro dané oblasti jsou vypracovány plány, které obsahují podrobně vypracované nápravné kroky. Takto vzniklé dílčí plány je nutné zkoordinovat. Kontrolu je vhodné provést i po aplikaci nápravných opatření, aby bylo potvrzeno, že přijatá opatření byla adekvátní.¹²⁴

*„Odchylka je každý rozdíl skutečné hodnoty oproti příslušné plánované hodnotě“.*¹²⁵

*„Odchylka představuje rozdíl mezi úrovní hodnoceného kritéria podle standardu a jeho skutečnou výší.“*¹²⁶

Porovnání plánu a skutečnosti nemá žádný význam, pokud není provedena analýza odchylek.

¹²² MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 136.

¹²³ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 139.

¹²⁴ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 150.

¹²⁵ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*, str. 224.

¹²⁶ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 365.

2.6.2 *Propočet a analýza odchylek*

„Odchylka představuje rozdíl mezi výší určité veličiny podle standardů a její skutečnou výší. Odchylky mohou mít charakter pozitivní (...) nebo negativní.“¹²⁷

Účinné hodnotové řízení předpokládá vedle stanovení rozpočtů také kontrolu skutečné výše jednotlivých veličin, které následně porovnává. Rozpočet však není nutně jediným nástrojem stanovujícím úkol, ale může jim být i kalkulace nebo očekávaná hodnota. Proto se v této oblasti používá obecnější pojem standard.¹²⁸ Zjišťování odchylek může probíhat následně nebo průběžně, přičemž porovnání standardu a skutečnosti probíhá obvykle následně.¹²⁹ Průběh zjišťování je zvolen v návaznosti na aplikaci úhrnné nebo rozdílové metody.¹³⁰

Cílem analýzy odchylek je najít příčinu rozdílů mezi standardní a skutečnou výší zisku, zhodnocení jejich dopadu na hodnocenou část podnikatelského procesu a vytvoření předpokladů pro přijetí opatření eliminujících vznik negativních odchylek v budoucnosti.¹³¹

Příčiny vzniku lze sledovat s různou mírou podrobnosti začínající vyhodnocením jednotlivé transakce až po celkový rozdíl mezi rozpočtovanými výnosy a náklady za celý podnik. Míra podrobnosti velmi závisí na tom, pro koho je analýza vytvořena a jaký účel má mít. Dá se očekávat, že některé detaily více zajímají operativní úroveň než vrcholové řízení.¹³²

Analýzování odchylek se liší s ohledem na způsob výroby, obvykle se používá dělení na:

- Homogenní produkci,
- nehomogenní produkci,

nebo na¹³³:

- hromadnou a sériovou,
- zakázkově orientovanou.

¹²⁷ ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 142.

¹²⁸ ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 142.

¹²⁹ ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 142.

¹³⁰ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 365.

¹³¹ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 366.

¹³² ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 142.

¹³³ ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 158.

Odchylyky mohou být vyhodnocovány v absolutních jednotkách (rozdíl skutečné a plánované veličiny) nebo v jednotkách relativních (absolutní rozdíl vztažený k plánované hodnotě).¹³⁴ Analýza se provádí ve vztahu k nositelům nákladů či vztahu k účetnímu období. Zjištěné odchylyky mají několik příčin, které mohou být způsobeny jak subjektivními, tak objektivními důvody. Jsou sledovány odchylyky nákladů i výnosů,¹³⁵ přičemž každá nalezená odchylka může mít ještě složky kvalitativní a kvantitativní. Jako pozitivní odchylka je chápána ta, jejíž náklady jsou nižší než standardní, jako odchylka negativní se označuje stav, kdy skutečné náklady jsou vyšší než standardní.¹³⁶

Z pohledu standardních nákladů lze sledovat odchylyky¹³⁷:

- Nákladové odchylyky,
- odchylyky vzniklé změnou využití výrobních kapacit,
- odchylyky vzniklé změnou efektivity.

Z pohledu transformačního procesu lze sledovat odchylyky¹³⁸:

- Veličin vstupujících do transformačního procesu (měřeno náklady),
- veličin vystupujících z transformačního procesu (měřeno výnosy).

Z pohledu faktoru, který je výrazem vzniku¹³⁹:

- Kvantitativní odchylyky (změna v objemových parametrech),
- kvalitativní odchylyky (změna v cenových parametrech),
- odchylyky struktury (změna struktury výkonů či vstupů).

Každá identifikovaná odchylka však nemusí nutně znamenat podnět pro jednání controllingu, je nutné stanovit určitou míru tolerance. Tato míra tolerance je stanovena především s ohledem na kulturu organizace a styl řízení. Je tedy nutné stanovit „normální“ úroveň odchylek, která reflektuje běžně vznikající odchylyky ve výrobě.¹⁴⁰

¹³⁴ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 142.

¹³⁵ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 143.

¹³⁶ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 365.

¹³⁷ MANEA, Delia. *The Development of the Cost Calculation through the Standard - Cost method*.

¹³⁸ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 366.

¹³⁹ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*, str. 367.

¹⁴⁰ MANEA, Delia. *The Development of the Cost Calculation through the Standard - Cost method*.

Odchyly výtrosů jsou závislé na změně množstevní relace výrobků nebo výrobových skupin s různými příspěvky na úhradu, dále pak změně skupin zákazníků, s různými cenami. Odchylna nákladů může být cenová (týkájí se fixních i variabilních nákladů), kapacitní (ukazují stupeň volných fixních nákladů připadajících na nevyužitě kapacity) či spotřební (rozdíly vznikající ze spotřeby výrobních činitelů).

Tyto odchylky jsou dále členěny na odchylky hospodárnosti (jsou nejčastější příčinou odchylky spotřební) a odchylky intenzity (rychlost výroby odchylující se od plánu). V následující tabulce jsou shrnuty obecné postupy výpočtu.

Tabulka 3 Výpočet odchylek

Výtrosové	Odbytová	$(\text{Skutečné množství} \cdot \text{plánovaná cena}) - (\text{plánovaný odbyt} \cdot \text{plánovaná cena})$
	Výrobového mixu	$(\text{Skutečné množství plánovaného sortimentu} \cdot \text{skutečná cena}) - (\text{skutečné množství plánovaného sortimentu} \cdot \text{plánovaná cena})$
Nákladové	Cenová	$\text{Skutečné množství} \cdot \text{plánovaná cena} - \text{skutečné množství} \cdot \text{skutečná cena}$
	Kapacitní	$\text{Reálné plánové náklady při skutečném vytížení} - \text{ideální plánované náklady při skutečném vytížení}$
	Spotřeby	$\text{Plánované množství} \cdot \text{plánovaná cena} - \text{skutečné množství} \cdot \text{plánovaná cena}$
	Hospodárnosti	$\text{Skutečné množství} \cdot \text{plánovaná cena} - \text{přepočtené plánované resp. cílové náklady}$
	Intenzity	$\text{Plánované náklady při celkovém využití kapacity} - \text{plánované náklady při výkonovém využití kapacity}$

Zdroj¹⁴¹ Zpracování autorka.

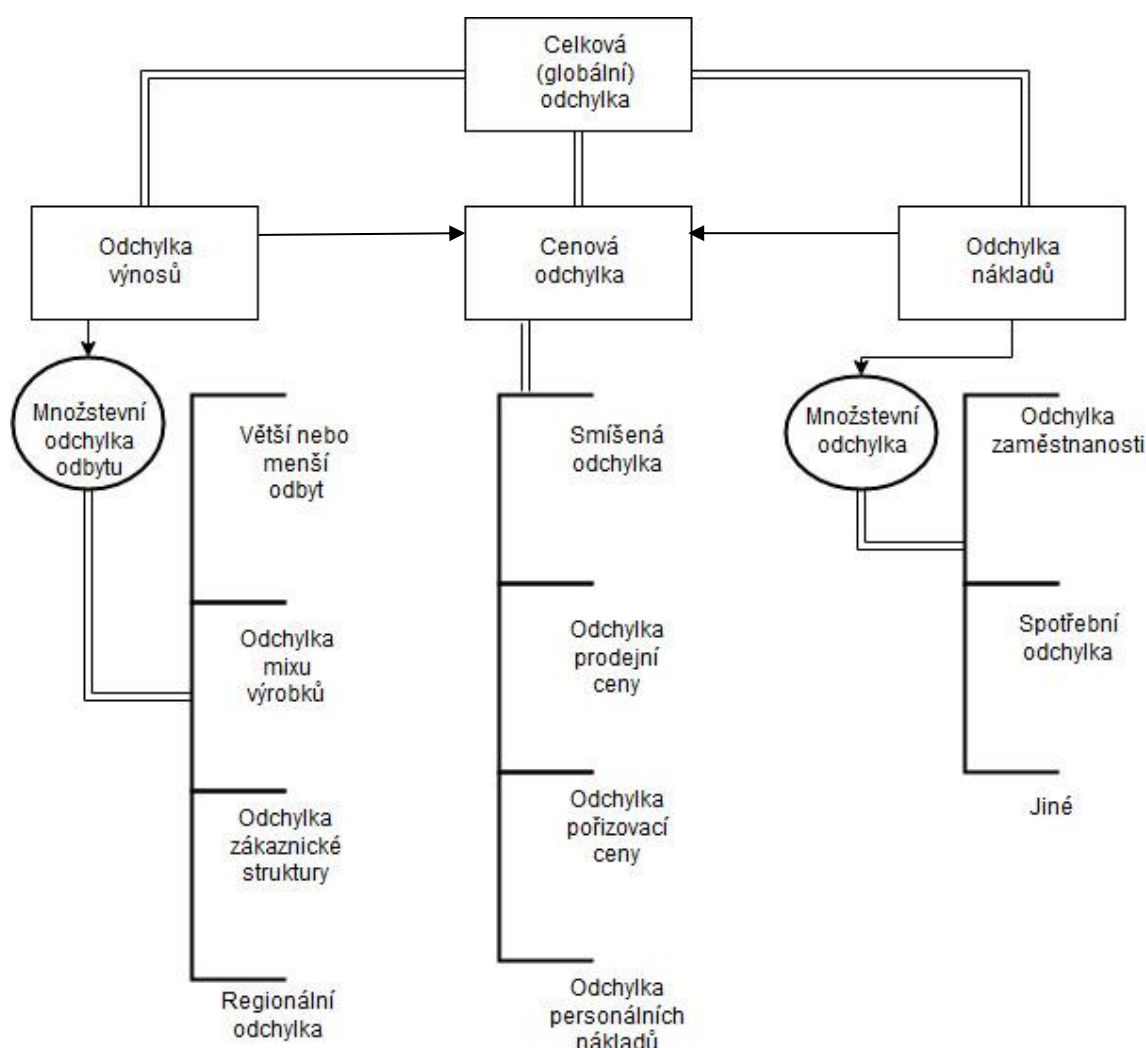
Uvedená klasifikace odchylek platí za předpokladu, že globální odchylku lze rozložit na dílčí odchylky. Určitou část odchylky je možné přiřadit k odchylkám kvantitativním i kvalitativním, tento druh pak označujeme jako odchylku kombinovanou. Různým odchylkám je možné věnovat různou pozornost, to může být zdůrazněno např. přijetím toleranční meze.

¹⁴¹ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*, str. 144+ ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*, str. 225.

Analýza odchylek může probíhat v různých úrovních, v řadě případů může být zajímavé provést i analýzu odchylek mezi rozpočty samotnými (mezi ročním a upřesněným).

Skutečný zisk/ marže výkonu je pak ovlivněn kalkulovaným ziskem, dodržením propočtové kalkulace a dodržením operativní kalkulace. V hromadné a velkosériové výrobě probíhají vazby ve dvou liniích, a to ve vztahu ke konkrétnímu časovému období a následně k celému hodnocenému období.¹⁴²

V následujícím obrázku je znázorněn přehled významných odchylek za určité časové období.



Obrázek 1 Zobrazení odchylky výsledku za období, vlastní zpracování, zdroj

¹⁴² Š ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*, str. 159.

3 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

V této části práce bude nejprve představena sledovaná společnost, popsán její vývoj a historie, bude také stručně charakterizována její mateřská společnost. V dalších částech pak bude popsáno využívání controllingu, současné nastavení kalkulačního systému, charakteristika využívání metody standardních nákladů a následně ukázána a zhodnocena následná analýza odchylek.

3.1 Popis společnosti

Wistron Infocomm (Czech) s.r.o.

Datum zápisu do OR: ¹⁴³	3. ledna 2007
Spisová značka:	C 53957 vedená u Krajského soudu v Brně
Sídlo:	Vlastimila Pecha 1269/10, Černovice, 627 00, Brno
Identifikační číslo:	27714152
Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Jednatel:	Lin Yao-Hui
Společník:	Wistron Corporation
Základní kapitál:	545 063 000,- Kč
Korporátní zkratka:	WCZ
Počet zaměstnanců:	oscilace kolem 200, vlastní i agenturní
Předmět podnikání	<ul style="list-style-type: none">: výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.: výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení.

Historie společnosti:

Společnost byla založena v lednu 2007 jako 100% dceřiná společnost matky, v jejímž držení je dodnes. Jedná se o jediný výrobní závod mateřské společnosti v Evropě. V roce 2012 byla společnost silně zasažena krizí, jejímž následkem bylo hromadné propouštění zaměstnanců. Z původních 2500 jich zbylo asi 200. V roce 2012 se

¹⁴³ Výpis z obchodního rejstříku. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=672539&typ=PLATNY>.

od společnosti zároveň vyčlenila sesterská společnost, která zajišťuje servis a opravy produktů. Název společnosti je odvozen od anglického spojení „We are strong.“

Historie certifikací:

ISO 9001:2001 (únor 2008)

OHSAS 18001:2007 (únor 2009, re-certifikace: 2014)

ISO 14001:2004 (duben 2009, re-certifikace 2014)

ISO 14064-1:2006 (červen 2013, re-certifikace 2014, 2015)

ISO 9001:2008 (březen 2014)

Green Partner

IE QC080000 (2016)

CCC – China Compulsory Certification (2016)

Firemní kultura:

Firemní kultura zahrnuje politiku sociální odpovědnosti (Corporate Social Responsibility Policy) a Kodex chování v elektronickém průmyslu (EICC). V obou případech se jedná o souhrn standardů, jejichž cílem je zajistit, aby pracovní podmínky byly bezpečné, aby se zaměstnanci bylo zacházeno důstojně a výrobní postupy splňovaly podmínky pro ochranu životního prostředí. S ohledem na to, že společnost má většinu svých závodů v asijských zemích, jedná se v těchto oblastech o velký kvalitativní posun ve vztahu nejen k zaměstnancům, ale i životnímu prostředí.

Společnost se zavázala k vytvoření systému řízení pro Rozvoj firmy a Sociální odpovědnosti. Součástí tohoto závazku je podpora práv zainteresovaných stran, dodržování etických norem nad rámec místních právních požadavků, rozvoj „zelených“ produktů a brání ohledu na životní prostředí, bezpečnost zaměstnanců a lidská práva.

Hlavní výroba

Tento závod se specializuje na výrobu serverů. Cílem je včasná a kvalitní výroba produktů podle požadavků zákazníků.

Zákazníci

Zákazníky vyhledává mateřská společnost. Obvykle se jedná o nadnárodní společnost, pro kterou jsou výrobky vyráběny. Zákazník pak produkty prodává pod svou značkou. Ve sledovaném období měla společnost 2 zákazníky, pro každého je

zpracováván jiný projekt (projekt I, projekt II). Každý projekt má vlastní část továrny a vlastní přidělené zaměstnance. Jak bude vidět v organizačním schématu závodu, jsou od sebe odděleny i části zajišťující materiálový management a sestavení produktu (Engineering & Product). Pod každým projektem je několik modelů jednoho produktu. Plán výroby a prodeje je odvozen od objednávky zákazníka a je znám s předstihem.

Zákazníci jsou i v interní komunikaci označováni ženskými jmény. Protože konkurence v oblasti spotřební elektroniky je velmi vysoká, je identita zákazníka a projekt, který je pro něj zpracováván, vysoce citlivou informací. Projekt je pečlivě naplánován se značným předstihem, zahrnuje mimo jiné i několik návštěv zákazníka v brněnském závodu.

Zaměstnanci

V současnosti je v podniku zaměstnáno asi 200 zaměstnanců (roční průměr). Většina z nich je na dělnických pozicích. Zaměstnanci spadající do kategorie DL¹⁴⁴ jsou motivováni bonusem odvozeným od počtu vyrobených kusů a celkové absence. Zaměstnancům v kategorii IDL je udělen „job grade“ (stupeň pracovního zařazení) udělený na základě vzdělání, délky praxe a půlročním hodnocení. Do kategorie IDL spadají manažeři, pracovníci správních středisek a vedoucí výrobních úseků.

Tabulka 4 Struktura zaměstnanců

	Stálí		Brigádníci		Agenturní		Celkem		
Měsíc	DL	IDL	DL	IDL	DL	IDL	DL	IDL	
1	78	79	0	3	26	0	104	82	186
2	79	80	0	3	41	0	120	83	203
3	78	84	0	2	54	0	132	86	218

Zdroj: interní

Z tabulky je patrné, že počet stálých zaměstnanců ve sledovaném období, jak na přímých výrobních pozicích (DL), tak i správních, se nemění. Největší fluktuaci lze zaznamenat v pracovní síle, kterou zprostředkovává dohodnutá agentura. V tomto případě se jedná o nábor, ale v celém roce lze pozorovat i opačný trend, zejména v době, kdy je výroba na nižší úrovni.

¹⁴⁴ Direct labour=přímá práce

Národnostní složení zaměstnanců je rozmanité a zahrnuje nejen Evropany, ale i Asiaty a další. Základním komunikačním jazykem ve společnosti je stanovena Angličtina, ve které je vedena i veškerá dokumentace v podniku. Druhým nejdůležitějším jazykem při komunikaci s mateřskou společností je čínština. Společnost svým zaměstnancům zprostředkovává jazykové kurzy.

Dodavatelé

Většina důležitých součástí je vyráběna některou ze sesterských společností a dovážena do brněnského závodu, popř. si některého dodavatele stanoví sám zákazník. Jiné dodavatele může vybírat i sama brněnská dcera podle stanovených vnitropodnikových celosvětových směrnic, ale konečný souhlas vydává mateřská společnost. Zákazníkem je stanovena konečná cena, která nesmí být překročena. Pokud by se tak stalo, reálně hrozí, že si zákazník zvolí pro další pokračování svého projektu jiného dodavatele.

V některých případech (potřeba materiálu je větší, než může dodat současný dodavatel), je proveden nákup zároveň i u jiného dodavatele materiálu do výroby. Hlavním kritériem je cena, která musí být co nejnižší a ideálně co nejbližší ceně původního dodavatele. V případě, že je materiál takto kombinován, dochází k přecenění položky v nákladovém standardu, aby lépe odpovídal dosažitelné reálné ceně.

3.1.1 *Mateřská společnost*

Wistron Corporation je jedna z největších ODC¹⁴⁵ společností na světě (podle interních zdrojů 3.), která vyrábí ICT technologie. Sídlo společnosti je na Taiwanu. Společnost je technicky orientovaná s dlouholetou zkušeností ve vývoji produktů, proto ji někteří zákazníci využívají pro outsourcing části nebo celého výzkumu. Společnost zákazníkům zajišťuje podporu ve třech odvětvích, kterými jsou design, výroba a poprodejní služby. Zákazníky jsou lokální i celosvětově známé společnosti, které využívají široké spektrum nabízených služeb.

¹⁴⁵ ODC= Original Design Company; ICT= Information and Communication Technology

Datum založení:	30. května 2001
Sídlo:	Taiwan
Pobočky:	výrobní i nevýrobní (Asie, Severní Amerika, Evropa)
Konsolidovaný příjem (2015):	623,3 miliard dolarů
Čistý konsolidovaný zisk (2015):	2,4 miliard dolarů
Zisk na akcii (2015):	0,55 \$
Generální ředitel:	Simon Lin
Ředitel controllingu:	Stone Shih
Zaměstnanci celosvětově:	více než 60 000
Předmět podnikání:	

design, výroba a poprodejní služby, podpůrné služby pro notebooky, stolní počítače, serverová řešení a úložiště, síťové a komunikační produkty.

Zákazníci:

po celém světě; primárně mezinárodní společnosti zaměřené na IT

Uvedení na burzu:

19. srpna 2003 (Taiwan Stock Exchange, SID 3231), akcie jsou obchodované na taiwanské, lucemburské a londýnské burze.

Hlavní výrobky jsou (sestupně):

notebooky a tablety (podle výroční zprávy koncernu 2015 to bylo 20,7 milionu kusů), stolní počítače, smartphony, televize, monitory.

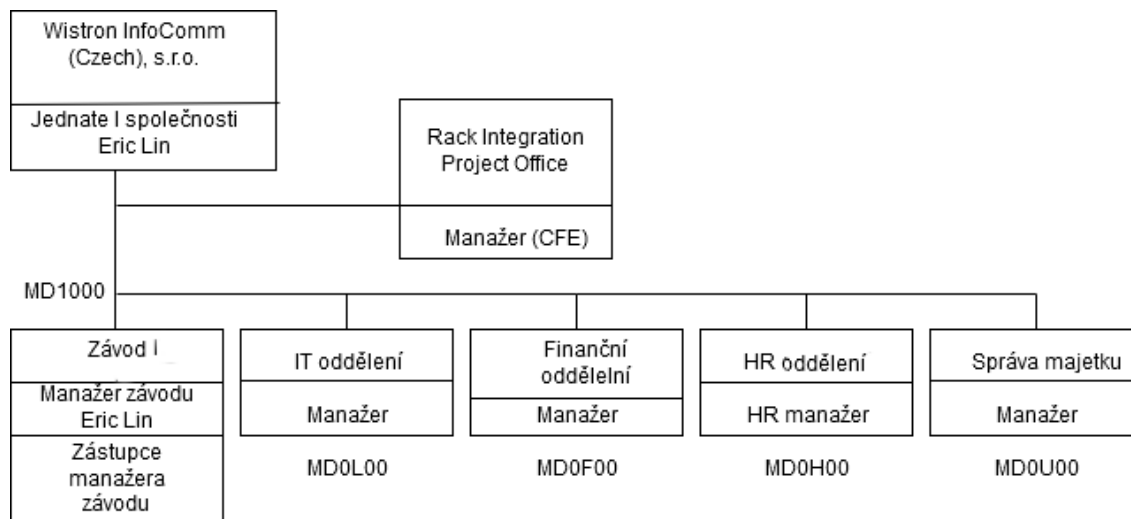
Mateřská společnost má 25 dceřiných společností, z nichž jedinou výrobní v Evropě situovala společnost v Brně. Nejvíce závodů má pak v Asii (16). Jedná se o kombinaci výrobních (9 v 5 zemích), distribučních a servisních závodů. Společnost se snaží využívat nástrojů pro talent a knowledge management, které zahrnují i zámořské součásti. Zároveň dodržuje vlastní kodex odpovědnosti, který je pevně zanesen ve vnitropodnikových směrnících a každý nový zaměstnanec je s ním seznámen a je sankcionován, pokud jej hrubě poruší.

3.2 Organizační struktura brněnského závodu

Organizace společnosti je liniově-štábní a má následující oddělení členěná podle jejich činnosti: výrobní závod a oddělení správy. Odděleními správy jsou personální a administrativní oddělení, finanční oddělení, oddělení správy majetku (Facility) a IT

oddělení. Každé oddělení má svého vedoucího, kterému jsou ostatní zaměstnanci úseku podřízeni. Manažeři oddělení mají komplexní odpovědnost za svá oddělení a jejich konkrétní pravomoci jsou stanoveny v organizačním řádu společnosti a dále jsou definovány v jejich pracovních smlouvách.

Jednatel společnosti má v podniku velmi důležitou pozici, pravidelně organizuje organizační schůze nejen s vedením jednotlivých úseků, ale i dalšími zaměstnanci správní části společnosti.



Obrázek 2 Organizační struktura společnosti, zdroj: interní

Je patrné, že ve společnosti je ve vrcholovém vedení jednatel společnosti společně s manažerem „Rack Integration“, jehož oddělení má na starosti sestavování komplexních serverových řešení. Dále existuje širší vedení, které zahrnuje nejvyšší manažery všech hlavních středisek, viz schéma výše.

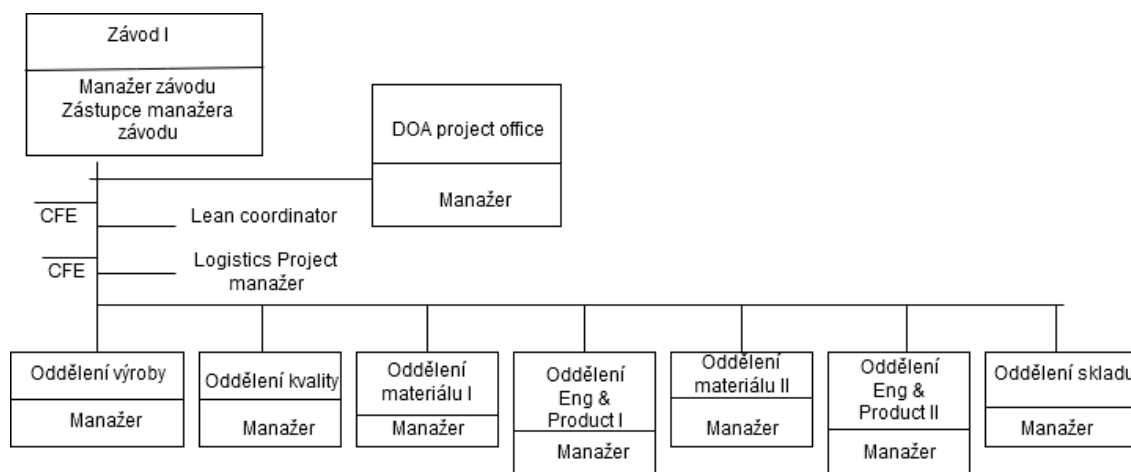
Výrobní oddělení (ve schéma značeno Závod I) je dále rozděleno na oddělení výroby, kvality, materiálu, sestavení a skladu. Každý vyráběný produkt má vlastní oddělenou část ve výrobní hale a je řízena vlastními manažery (viz značení římskými čísly).

Ve schéma jsou zároveň znázorněny i názvy hlavních nákladových center. Nejdůležitějším je výrobní závod (MD1000), další centra spadají pak do podnikové režie.

Zajímavá je pozice Lean koordinátora, v tomto případě se jedná o koordinátorku. Jejím úkolem je koordinace zlepšovacích aktivit (Kaizen) a organizace Kaizen workshopů. Snahou je mapování, zlepšování a zeštíhlování procesů ve společnosti.

Společnost se snaží, aby se její zaměstnanci aktivně zapojovali do Kaizen projektů a z těch realizovaných se koncem roku vybírají 3 nejúspěšnější.

V současnosti jsou započaty projekty vedoucí k elektronizaci administrativy (docházka, reporty) a vývoj multifunkčního nástroje, který umožní detailní analýzu dat pro zákazníka, lokální management a top management. Cílem tohoto nástroje je získat informace o celosvětovém toku materiálu a zefektivnit tak jeho dodávky.



Obrázek 3 Organizační struktura výrobního závodu, zdroj: interní

3.3 Výroba

Společnost je držitelem certifikace ISO 14001, IE CQ08000.¹⁴⁶ Obě certifikace zaručují, že je továrna schopna vyrábět tak, aby nezpůsobovala poškození životního prostředí. Závod je vybaven vlastním výrobním zařízením, ale nedisponuje vlastními dopravními prostředky, proto využívá služeb smluvních spedičních firem.

Společnost v rámci výrobního závodu zajišťuje dohled nad kvalitou dodávaných součástek, zhotovení produktu, automatickou optickou kontrolu, testování funkčnosti. Informace o výrobě jsou sledovány v reálném čase. Český závod v současnosti vyrábí především servery, dříve např. televizory a notebooky. V závodě je laboratoř pro analýzu nebezpečných látek. Materiálové vstupy do výroby jsou dodávány z jiných poboček nebo nakupovány od prověřených dodavatelů.

Sesterská společnost z pozice servisního centra zajišťuje upgrady, záruční opravy, další opravy a zpětný odběr výrobků.

¹⁴⁶ Hazardous Substance Process management=systém řízení nebezpečných látek

Ve sledovaném období společnost vyráběla pro dva velké zákazníky. Pro každého z nich bylo vyráběno několik modelů jejich produktu. Z důvodů vysoké citlivosti používaných informací byl v práci sledován jen jeden model z projektu I, k němuž byly vztaženy všechny dostupné informace (to bylo možné díky používanému informačnímu systému).

Vlastní výroba (Final Assembly)

Vlastní výroba zahrnuje následující kroky, které jsou všechny důležité pro úspěšné sestavení funkčního produktu. Nejdříve probíhá kontrola materiálu, který bude vstupovat do výroby. Jsou stanovena kritéria, podle kterých je hodnocena kvalita dodávky. Dále probíhá příprava materiálu podle systému Kanban. Ten zajišťuje efektivitu sestavení produktu. Pro současné požadavky výroby je Kanban dostačující a zatím se neuvažuje o jeho náhradě. Vlastní montáž produktu je z velké části ruční práce, kdy každý pracovník zajišťuje předem stanovenou část výrobního procesu.

Po sestavení produktu probíhá pre-test funkčnosti, dále nahrání operačního systému. Konečná kontrola funkčnosti zahrnuje i vizuální kontrolu. Pokud je kvalita výrobku odpovídající stanoveným požadavkům, nastává fáze balení, skladování a odeslání zákazníkovi.

Závěrečná kontrola finálního produktu vybalením se provádí v 1 % případů nebo podle zadání zákazníka.

3.4 Struktura a vedení účetnictví

Pro společnost vzniká povinnost vést účetnictví podle §3 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.¹⁴⁷ Účetní období je stanoveno na období od 1. ledna do 31. prosince a odpovídá tak kalendářnímu roku.

Ve sledovaném období společnost vedla účetnictví v souladu s uznávanými účetními zásadami, a to podvojným způsobem. Účetnictví je vedeno vlastními zaměstnanci v rámci finančního oddělení. Účetnictví je vedeno nejen podle českých, ale i mezinárodních standardů IRFS¹⁴⁸ 2013 (důvodem je zahraniční mateřská společnost, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku a také mezinárodní porovnatelnost). Účetnictví je běžně vedeno v samostatné soustavě vnitropodnikových účtů, které jsou

¹⁴⁷ Zákon č.563/1991 Sb. ze dne 12. prosince 1991, o účetnictví. Dostupné z: https://www.epravo.cz/_dataPublic/sbirky/archiv/sb107-91.pdf.

¹⁴⁸ International Financial Standards=Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

pro účely české účetní závěrky a následného auditu syntetizovány ke konci roku. Obvykle používané měny jsou Česká koruna, Americký dolar a Euro. V rámci nákladového účetnictví jsou sledovány vykazované náklady i výnosy středisek, které jsou mezi středisky přefakturovány. Za důležitější je považováno sledování místa vzniku nákladů v souvislosti s daným výrobkem (kalkulační jednicí).

Níže jsou charakterizovány účetní metody pro položky v české účetní závěrce.

Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek je evidován v pořizovací ceně a zařazuje do něj majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a pořizovací cenou vyšší než 40 000 Kč. Dlouhodobým majetkem vykázaným v rozvaze je také drobný hmotný majetek, kterým jsou movité věci a soubory movitých věcí, které mají ocenění vyšší než 13 000 Kč, ale zároveň nižší než 40 000 Kč při době použitelnosti více než 1 rok.

Dlouhodobý hmotný majetek do 13 000 vyjma notebooků a stolních PC (ty se zařazují do dlouhodobého majetku vždy bez ohledu na cenu) není vykazován v rozvaze, ale je veden jako zásoba a účtován na účtu 501 (Spotřeba materiálu v roce jeho pořízení).

Jako dlouhodobý nehmotný majetek je evidován majetek s pořizovací cenou nad 60 000 Kč. Dlouhodobým nehmotným majetkem je též drobný nehmotný majetek s oceněním nad 13 000 Kč. Dlouhodobý nehmotný majetek do 13 000 Kč není vykazován v rozvaze, ale je účtován do nákladů společnosti na účet 518 (Ostatní náklady).

Ocenění dlouhodobého majetku vlastní výroby zahrnuje přímý materiál, přímé mzdy a režijní náklady přímo spojené s jeho výrobou do doby jeho aktivace.

Odpisový plán účetních odpisů dlouhodobého majetku vychází z předpokládaného opotřebení zařazovaného majetku, které odpovídá běžným podmínkám jeho používání. Účetní a daňové odpisy se nerovnají. Pro daňové odpisy je využita lineární metoda výpočtu. Technická zhodnocení najatého majetku jsou odepisována lineárně po dobu trvání nájemní smlouvy, nebo po dobu odhadované životnosti. Odpisové sazby jsou převzaty a aktualizovány podle pravidel mateřské společnosti.

Finanční majetek

Ve sledovaném účetním období neměla společnost žádný dlouhodobý finanční majetek.

Zásoby

Materiál a zboží je oceňován ve standardních cenách, které zahrnují cenu pořízení. Tato standardní cena je aktualizována počátkem každého měsíce podle aktuální nákupní ceny zásob. Rozdíl mezi standardními cenami a skutečnými pořizovacími náklady je účtován během roku jako oceňovací odchylka do nákladů. Na konci účetního období se část vedlejších nákladů, kterými jsou např. clo nebo doprava, proporcionálně aktivují do stavu zásob.

Nedokončená výroba a hotové výrobky jsou oceňovány vlastními náklady zahrnujícími cenu materiálu, práce a proporcionální část výrobních režijních nákladů (kritériem je stav rozpracovanosti). Úbytek nedokončené výroby a hotových výrobků je oceňován standardními cenami.

Opravné položky

Opravné položky k pohledávkám společnost stanovuje na základě vlastní analýzy platební schopnosti svých zákazníků a věkové struktury pohledávek.

Opravné položky k zásobám jsou vytvářeny, pokud ocenění použité v účetnictví je přechodně vyšší než prodejní cena zásob snížená o náklady spojené s prodejem.

Rezervy a finanční leasing

Společnost tvoří rezervy k pokrytí budoucích výdajů, jejichž účel je znám a které v budoucnu vzniknou, ačkoli zatím není známa přesná doba vynaložení prostředků a jejich výše.

O najatém majetku je účtováno tak, že se zahrnují leasingové splátky do nákladů rovnoměrně po dobu trvání nájmu. Po ukončení nájmu, u kterého je využito možnosti odkupu, je majetek zařazen v kupní/reprodukční ceně.

Operativní leasing

Společnost ve sledovaném období využívala v rámci operativního leasingu 3 budovy, 3 trafostanice a několik tiskáren.

Přepočet cizí měny na českou měnu

Společnost používá pro přepočet cizích měn pevný měsíční kurz, který je stanoven podle §24 odst. 7 zákona o účetnictví. V průběhu roku se účtuje pouze o realizovaných kurzových ziscích a ztrátách. Aktiva a pasiva v zahraniční měně jsou k rozvahovému dni

přepočítána podle oficiálního kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB. Nerealizované zisky a ztráty jsou zachyceny ve výsledku hospodaření.

Nejobvyklejšími účetními měnami jsou Česká koruna, Americký dolar a v menší míře Euro.

3.5 Členění nákladů ve společnosti

V následující části bude ukázáno členění nákladů tak, jak je vedeno podle druhů a dále dělení nákladů na jednicové a režijní. Pro vypracování této práce byly společnosti poskytnuty údaje o celém závodu a jednom modelu jednoho druhu vyráběného produktu. Z důvodu zachování citlivých dat se jedná o období 3 po sobě jdoucích blíže nespécifikovaných měsíců.

Výše nákladů společnosti je sledována ve vnitropodnikovém účetnictví podle potřeb společnosti, analyticky pak v českém účetnictví na účtové skupině 5. Přímé náklady jsou přiřazovány konkrétní kalkulační jednici (tedy výrobku), nepřímé náklady jsou teoreticky přepočítávány na základě režijních přírážek.

Je známa teoretická výše nákladů (plán a norma) a skutečná výše všech nákladů. Zároveň je téměř okamžitě známa velikost a struktura případné odchylky sledované kalkulační jednice.

Nákladový systém

Nákladový systém ve společnosti aplikuje strukturu nákladových středisek. Systém je tvořen třemi základními složkami, kterými jsou druhy nákladů (přímé a nepřímé), nákladová střediska (hlavní a pomocná) a nositelé nákladů (skupiny výrobků a výrobky).

Nákladová střediska

Ve firmě je sledováno jedno hlavní středisko (výrobní závod) a dalších 36 pomocných nákladových středisek, tzn. celkem 37. Z nich je 19 přiřazeno pouze výrobnímu závodu (projekt 1), 9 druhému projektu, 4 jsou rovnoměrně rozděleny mezi závod a projekt a 5 patří správě.

Každé středisko spadající pod závod je sledováno z pohledu přímých a nepřímých nákladů, zahrnuje platy i ostatní náklady. Jedná se o několik hlavních středisek, která jsou dále štěpena na podrobnější členění, např. materiálový management je sledován

z pohledu přímé práce a ostatních nákladů. V těchto střediscích lze identifikovat především hlavní výrobu, management kvality, materiálový management, kontrolu a skladování. Náklady jsou v účetnictví dohledatelné jak z pohledu nákladového střediska, ke kterému přísluší, tak projektu, pod který spadají.

Střediska spadající pod druhý projekt nejsou pro tuto práci důležitá.

Nákladová střediska, která se dělí mezi závod a druhý projekt, jsou rozdělována tak, aby se platy sdílely z 50 %, ale ostatní náklady jdou ze 100 % na závod.

Náklady vztahující se ke správě budovy (ředitelství, finance, IT, HR, správa majetku) jsou bez výjimek sdíleny z 50 %.

Výkazy nákladových středisek jsou sledovány měsíčně. Na základě získaných výkazů je prováděna kontrola hospodárnosti. Náklady středisek jsou při sledování děleny na přímé a režijní. Přímé náklady zahrnují přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Jako největší položky režijních nákladů jsou vedeny spotřeba energie, režijní materiál, režijní mzdy a odpisy. Každé z 37 středisek má vlastní číselné označení, podle kterého jej lze dohledat v nákladovém účetnictví.

Z pohledu sledovaného výrobku jsou za nejdůležitější střediska považována hlavní výroba, management kvality, materiálový management, kontrola, skladování a správní střediska (ředitelství, finanční oddělení, personální oddělení, IT oddělení a správa budovy).

3.5.1 Ukázka nákladů

V tabulce níže je uvedena měsíční výše variabilních a fixních nákladů pro 3 sledované měsíce vynaložené ve společnosti. Nejsou zahrnuty variabilní náklady, které se vztahují k výrobě (materiál), naopak jsou zahrnuty všechny mzdy. Podrobněji budou náklady popsány v dalších částech analytické části práce.

Semi-fixní náklady kategorie 1 jsou mzdové náklady a náklady na školení zaměstnanců, kategorie 2 opravy, kategorie 3 náklady na vodu a elektrickou energii, kategorie 4 jsou náklady na místo provozu.

Mezi čistě fixní náklady jsou řazeny především odpisy. Jako variabilní jsou plánovány položky, jako např. jsou nájmy, odpadový management, náklady na telekomunikace, kancelářské potřeby, nepřímý materiál, firemní dary a pojištění budovy.

Tabulka 5 Členění nákladů podle vztahu k objemu výroby v tis. Kč

	Příklad	Měsíc 1	Měsíc 2	Měsíc 3
Semi-fixní 1	Mzdy, školení	2 769,50	2 750,73	3 333,68
Semi-fixní 2	Opravy	51,99	46,65	46,09
Semi-fixní 3	Voda, el. energie	138,04	102,78	205,72
Semi-fixní 4	Místo provozu	1 364,05	1 368,51	1 372,05
Fixní	Odpisy	447,59	557,84	414,75
Variabilní	Nájem, pojištění, kancelářské potřeby	2 678,98	2 486,50	2 012,77

Zdroj: interní

Největší položkou jsou náklady na materiál, u kterých si společnost nepřeje sdělit výši před zveřejněním účetní závěrky. Další výraznou položkou jsou mzdové náklady a v závěsu jsou ostatní náklady. Mzdové náklady jsou ve firmě chápány jako semi-fixní položka, protože ačkoli je kalkulována přímá práce na jednici, ve skutečnosti jsou zaměstnanci placeni běžnou hodinovou sazbou, nikoli úkolovou. To je důležité si uvědomit především v období, kdy je výkyv ve výrobě a úkolový plat by byl pro zaměstnance extrémně nevýhodný.

Ostatní náklady jsou bez výjimek plánovány a evidovány jako variabilní, jedná se o široké spektrum činností, u kterých není přesně jasné, jestli proběhnou, případně kolikrát do roka či jestli se nebude měnit jejich výše. Jako variabilní se plánují též mzdy zaměstnanců ve výrobě.

Jednicové a režijní náklady

Toto členění je vhodné k určení nákladů, které se přímo vztahují k jednotlivým jednotkám výkonu (tj. jednicové) a které jsou naopak společné pro více výkonů či skupinu výkonů (režijní).

Jednicové náklady jsou převzaty tak, jak jsou členěny v nákladovém standardu pro výrobek. Za jednicové náklady jsou považovány přímý materiál a přímá práce (značená DL). V tabulce je zobrazen standard tak, jak je veden a následně kontrolován v interním systému společnosti. Na konci měsíce jsou zkontrolovány a porovnány tyto plánované a reálné náklady dané měsíční sérií.

V přímé režii (přímo přiřaditelné k jednici) jsou zařazeny náklady na provoz strojů nutných pro výrobu kalkulované jednice a které lze této jednici přímo přiřadit. Některé náklady na linku jsou také společné pro skupinu výrobků (vyrábí se více modelů

na stejných přístrojích), další režii je správní režie náležící k provozu továrny. Pro nedostatek informací je režie skupiny výrobků připadající na sledovaný výrobek odvozena pomocí podílu výrobku na celkových tržbách a nákladech získaných z informačního systému. U režijních nákladů správy je provedena stejná úprava.

Tabulka 6 Režijní a jednicové náklady přímo přiřaditelné k výrobku

Standard v Kč		Měsíc 1	Měsíc 2	Měsíc 3
Přímé náklady		Cena	Cena	Cena
Cena materiálu		7 105,57	7 078,58	7 044,10
Cena přímé práce	Výroba	22,07	22,07	22,07
	Kontrola	9,46	9,46	9,46
	Balení	17,34	17,34	17,34
Celkem přímé náklady		7 154,44	7 127,45	7 092,97
Přímá režie	Výroba	103,98	103,98	103,98
	Kontrola	44,57	44,57	44,57
	Balení	81,70	81,70	81,70
Celkem režijní náklady		230,25	230,25	230,25
Celkem		7 384,69	7 357,70	7 323,22

Zdroj: interní

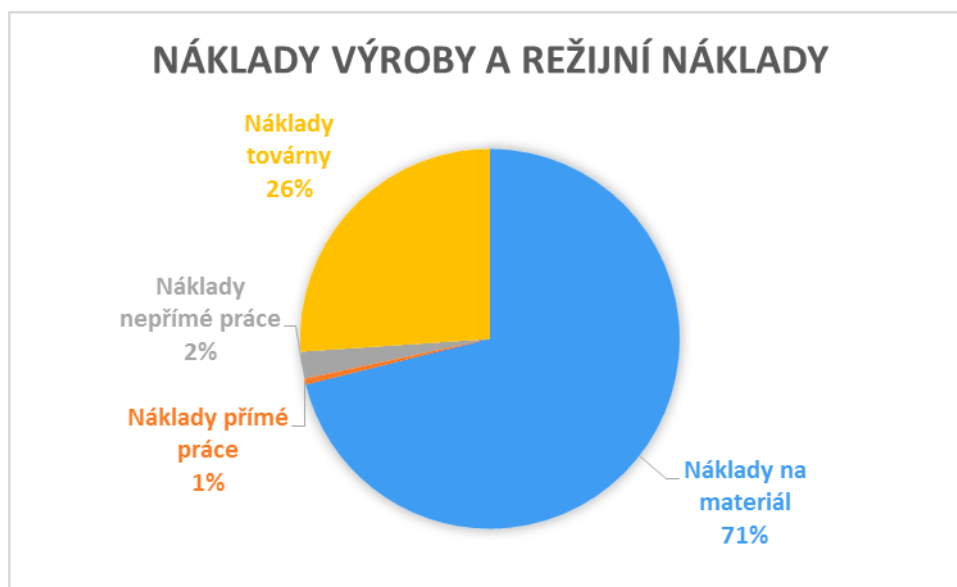
V tabulce je vypočtena režie vztahující se k výrobku. Byla zjištěna odhadem jako 20 % z celkových nákladů na provoz výroby. Odhad byl stanoven na základě zjištěného podílu výrobku na tržbách s malým nadhodnocením a byl použit z důvodu požadavku společnosti na úpravu některých poskytnutých dat. Vzhledem k tomu, že cílem této práce není sestavení kalkulace, ale analýza a hodnocení odchylek, byl požadavek na úpravu dat realizován takto.

Tabulka 7 Režie skupiny výrobků vztahovaná ke sledovanému výrobku (reálná)

Přímá práce s bonusy	229 400	239 000	191 400
Přímá režie	163 592	187 586	203 894
Odpisy nářadí	200 242	188 749	188 401
Opravy nářadí	230	0	78
Pořízení nářadí	3 302,656	40 164,425	16 972,87
Doprava a clo	2 342,628	3 471,522	3 201,634
Celkem	599 109,56	658 970,77	603 947,4

Zdroj: interní

Na grafu je zobrazen poměr (součet všech nákladů za 3 sledované měsíce) přímých nákladů přiřaditelných jednici (náklady na materiál a náklady přímé práce), přímé režie (nepřímá práce) a celkové režie (náklady továrny). Je patrné, že materiál je nejpodstatnější částí nákladů, a to jsou v grafu zobrazeny náklady pouze jednoho modelu jednoho vyráběného produktu. Je tedy jasné, že na sledování nákladů na materiál by měl být kladen velký důraz.



Obrázek 4 Náklady výroby a režijní náklady, zdroj: interní

Ukázka nákladů ve společnosti

Základní materiál

Nejdůležitějším vstupem do továrny je materiál. V tomto případě se jedná o různé druhy elektronických součástek. Je přesně známo, kolik kterých součástek bude ve výrobě spotřebováno. Jako problémový se jeví spojovací materiál, u kterého je známo, kolik ho je potřeba podle projektové dokumentace, ale může se buď ztratit, nebo poškodit při montáži. Z tohoto důvodu je stanoveno, kolik šroubů bude do výrobku třeba, ale není snadné stanovit, kolik jich bylo opravdu použito na danou konkrétní kalkulační jednici. Ačkoli je spojovací materiál veden jako materiál přímý, možná by bylo efektivnější vést jej jako materiál režijní.

Spotřeba elektrické energie ve výrobě

Jedná se o elektrickou energii, kterou spotřebovávají stroje ke kompletaci výrobku. V tomto případě je náročné určit, jestli je energie spotřebovávána

výrobou na projekt 1 nebo projekt 2, navíc na který model přesně. Položka je tedy zařazena v nepřímých nákladech celé továrny a dělena na 50 %.

Doprava

Doprava materiálu je ve firmě zajišťována vždy externí společností. Jedná se o náklad nepřímý, sdílený všemi modely v rámci jednoho projektu. Společnost využívá různé typy dopravy. Vždy záleží na konkrétním dopravci, kterou doložkou INCOTERMS¹⁴⁹ se bude řídit. Doprava může být vnitrostátní, evropská nebo zámořská. S ohledem na to by měly být v zakázce zakalkulovány i potenciální náklady spojené se clem. V současnosti tomu tak není. Společnost využívá několik celních deklarantů, kteří za ni řeší celý proces spojený s dopravou a společností následně pouze fakturují své služby.

Kancelářský materiál a náklady na telekomunikace

V případě kancelářského materiálu je velmi těžké posoudit, zda větší objem výroby znamená i adekvátně vyšší spotřebu kancelářského materiálu, potažmo vyšší náklady na telekomunikace. Ačkoli větší zakázka znamená o něco větší objem faktur a účtovaných položek, s čímž je nutně spojena např. vyšší spotřeba papíru a toneru, není jednoduché tyto náklady přímo a hlavně přesně přiřadit jednomu konkrétnímu projektu. Sledovat všechny tyto náklady jako přímé by bylo velmi pracné a bez očekávaného užitku. Náklady jsou považovány za režijní náklady správního střediska (s fixní a variabilní složkou) a dělí se projektům podle pravidla zmíněného výše. Stejně je dělena i částka za internetové, telefonní připojení a internetové bankovníctví.

Náklady živé práce

Náklady živé práce (osobní náklady) zahrnují mzdové náklady a náklady na sociální a zdravotní pojištění. Práce je sledována jako přímá práce a nepřímá práce. Pod přímou prací jsou zařazeni zaměstnanci ve výrobě, kteří se přímo podílí na vzniku výrobku. Přímá práce je kalkulována do nákladového standardu výrobku (viz dále). Ve standardu je stanovena jako jednicová a variabilní složka, v ročním rozpočtu je plánována jako variabilní složka, ale ve skutečnosti se chová jako fixní. Mzda je vyplácena běžnou hodinovou sazbou, nikoli úkolově. Nepřímá práce je vedena jako režijní a zároveň fixní náklad.

¹⁴⁹ International Commercial Terms

Drobný majetek

Drobným majetkem je myšleno především jednodušší používané nářadí, dále samozřejmě některé vybavení kanceláří a vybavení zázemí pro zaměstnance. Do dlouhodobého majetku je pak zařazen ten majetek, který překračuje pořizovací cenu 13 000 Kč. Jak již bylo zmíněno výše, výjimka z pořizovací ceny je udělena počítačům, které jsou řazeny do dlouhodobého majetku vždy. Pokud cena majetku překročí cenu 13 000, je pak odepisován lineárně, pokud ne, tak jednorázově.

Dlouhodobý majetek

V dlouhodobém majetku společnosti jsou zařazeny především stroje určené pro výrobu, vybavení testovacích laboratoří, vybavení skladu apod. Budovy jsou v nájmu.

3.6 Controlling

V podniku je jedna controllerka, která spadá pod finanční oddělení. Jejími úkoly jsou především sledování nákladů, kontrola odchylek nákladů a výnosů od plánu, provádění nákladového i finančního účetnictví a sestavování expertních reportů, které jsou každý týden prezentovány jednatelem. Poskytuje tedy ekonomický servis pro vedení podniku a jistou mírou i pro mateřskou společnost.

Controllerka je přímo podřízena pozici finančního manažera, který má ve společnosti důležitou rozhodovací pozici ve všech finančních záležitostech. Sama nemá žádné příkazovací ani rozhodovací pravomoci.

V mateřské společnosti je controlling zařazen také pod finanční oddělení, které je podřízeno generálnímu řediteli mateřské společnosti (finanční oddělení má štábní funkci).

Postavení controllingu v brněnské dceřiné společnosti je slabé, zejména z důvodu, že většinu nejdůležitějších úkolů vyhodnocuje sama mateřská společnost. Úkoly controllingu nejsou stanoveny organizační směrnici, ale jsou odvozovány od potřeb ústředního i širšího vedení. Velkou většinu úkolů plní controllerka sama, někdy se zapojuje finanční manažer nebo sám jednatel (controllerka někdy vypracovává úkol přímo podle jeho zadání- např. jaké jsou náklady na 1 m² plochy výrobního závodu apod. Tyto úkoly může vypracovávat v kooperaci s manažerem výroby či logistiky). Controllerka je tak v pravidelném kontaktu nejen s podnikovým vedením, ale i ostatními pracovníky.

K vyhodnocování většiny controllingových dat je používán tabulkový procesor MS Excel v kombinaci s daty získanými v softwaru SAP.¹⁵⁰ Činnosti controllingu nejsou propojeny s informačním systémem podniku. Následkem je zvýšená pracnost, časová náročnost a prostor pro vznik chyb. Problémem je i to, že výsledné reporty jsou ukládány na sdílené úložiště, ve kterém se na rozdíl od databáze hledá znatelně komplikovaněji.

Několik auditů, kterými společnost prošla v předchozím roce, potvrdilo, že některé oblasti řízení systému kvality, školení zaměstnanců a aktualizace dokumentace mají své nedostatky. Stejně tak se opakovaně objevují mezery v procesech, jejich dokumentaci a zvyklostech při sestavování nových procesů a činností.

3.6.1 Nákladový controlling

Nákladový controlling ve společnosti vychází z požadavků, které si stanovuje mateřská společnost. Plánové hodnoty tedy stanovuje matka, controllerka je již pouze srovnává s hodnotami skutečnými a v případě nutnosti navrhuje nápravná opatření. Všechny náklady jsou zachycovány na úrovni středisek a dají se vztahovat k projektu.

Kontrola výrobních nákladů je věnována největší pozornost. Jsou průběžně sledovány na základě měsíčních výkazů. Pro každé středisko jsou sledovány absolutní odchylky. Jednou měsíčně jsou vykazovány výsledky pro nepřímé náklady po srovnání s plánem. Přímé náklady jsou jednou měsíčně porovnávány se standardem a plánovanou výrobou. Za výsledky daného střediska jsou odpovědní vedoucí daného úseku. V případě identifikace závady je výrobek vrácen zpět do výroby k opravě. Výsledky jsou porovnány jednou měsíčně s předchozím měsícem a také se stanoveným měsíčním rozpočtem.

K výkazům má přístup každý odpovědný pracovník a jsou-li zaznamenány výrazné odchylky, je provedeno příslušné nápravné opatření. Toleranční meze nejsou stanoveny, ale jsou stanoveny hodnoty, za jejichž dosažení jsou pracovníkům stanovovány prémie. To je nepřímo motivuje k dodržování plánu. O případné sankci pro viníka rozhoduje jednatel.

Mzdové náklady jsou sledovány pro několik kategorií zaměstnanců. První dělení je na kmenové a agenturní zaměstnance, dále na stálé a brigádní a na kategorie DL¹⁵¹ (zaměstnanci výroby přímo se podílející na výrobě) a IDL (zaměstnanci správních

¹⁵⁰ Zkratka ze slov „Systems, Applications, and Products in data processing“, druh podnikového software

¹⁵¹ DL: Direct labour=přímá práce

IDL: Indirect labour = nepřímá práce.

středisek, mistři ve výrobě, manažeři středisek). Tabulka uvádějící strukturu zaměstnanců je v úvodu analytické části práce.

3.6.2 *Prodejní controlling*

Hodnoty výroby jsou ve společnosti sledovány denně. Tržby jsou zaznamenávány při odběru zákazníkem, protože prodeje neprobíhají každý den. Denní plány výroby vychází z plánu výroby sestaveného pro projekt, který je rozdělen na jednotlivá čtvrtletí, týdny a dny. Porovnává se plán výroby se skutečným objemem.

Prognóza tržeb pro společnost není důležitá, protože zákazník, i jeho přesný požadovaný odebíraný objem výrobků ve sledovaném období, je vždy znám. V rámci měsíce jsou porovnány plánované tržby a tržby skutečné (odvozené od toho, kolik zboží bylo zákazníkovi skutečně dodáno).

3.6.3 *Výrobní controlling*

Výrobní controlling sleduje sledování průběhu produkce, nedokončené výroby, využití strojů, měření produktivity práce a zjišťování zmetkovitosti. Tento druh controllingu je provozován intuitivně. Nespadá totiž pod pravomoci controllerky, ale manažerů výroby a logistiky. Především oblast nefinančních ukazatelů je zcela v pravomocích těchto pozic.

Controllerka si může tyto informace vyžádat, pokud je potřebuje k hodnocení činnosti či projektu, ale běžně o nich informace nemá. Zde je patrná příležitost pro zlepšení nastaveného systému, protože by bylo dobré, aby controllerka měla lepší přístup k těmto datům.

3.6.4 *Nákupní controlling*

Nákupní controlling sleduje a kontroluje ceny nakupovaných materiálů, a to všech. Informační systém dokáže zobrazit jakékoli změny zaúčtovaných položek proti stanovené standardní ceně, a to pro každou zaúčtovanou položku. Controllerka si může zobrazit vybranou položku podle evidenčního čísla (soubor v Excelu uložený na firemním sdíleném úložišti) a zjistit, jaké byly v dané dodávce kurzové rozdíly (většina nákupů je v dolarech), rozdíly v ceně apod. V případech změny ceny objednávky je zaznamenán i důvod, proč k tomu došlo v poznámce u každé položky. Jak již bylo zmíněno, nejčastějším důvodem vzniku odchylky je změna kurzu.

Náklady na pořízení zahrnují pořizovací cenu a náklady na dopravu (náklady dopravy, náklady clenění a clo). Nákupy jsou předem plánovány nákupním oddělením (spadá pod logistické oddělení) s ohledem na plánovanou výrobu a délku dopravy. Je důležité brát v potaz, že většina materiálu do výroby má původ v Asii a musí se počítat s trváním cesty do Evropy, trváním cesty po Evropě, pokud kontejner není zaslán letecky, a délkou clenění.

Ceny se sledují v měně pořízení (obvykle USD) a v Kč. Pro tuto měnu pořízení je stanoven standard. Dále je stanoven pevný měsíční kurz pro měnu nákupu. Je stanoven i standard v Kč, od kterého je určována odchylka nákupu. Následně se eviduje cena objednávky a závěrem se vypočte reálná cena na jeden ks ze skutečně dodané faktury. Odchylka je pak stanovena jako rozdíl standardu násobeného objednaným množstvím a reálné fakturované ceny. Takto je pod svým evidenčním číslem evidována každá nakupovaná součástka.

3.7 Kalkulace

V následující podkapitole bude popsán současný stav kalkulace nákladů u sledovaného výrobku spadajícího pod projekt 1.

3.7.1 Dosavadní kalkulační

Společnost má zavedený kalkulační systém a je členěna na hospodářská střediska (viz organizační struktura). Náklady ve společnosti jsou poměrně pečlivě rozlišovány a sledovány prostřednictvím modulů programu SAP. Tento software propojuje všechny podnikové procesy.

Základní nákladový objekt je výrobek podle technologické dokumentace, který má zákazník objednaný v n kusech, které po výrobě odebere za stanovenou cenu (s ním předem dohodnutou). Ten lze rozložit na jednotlivé díly, které tvoří soustavu pododdílů, které mohou, ale nemusí být sestavovány odděleně na různých pracovištích zároveň. V rámci každého projektu je známo, kolik ks jednotlivých modelů výrobku je zákazníkem objednáno, názvy jednotlivých výrobků, technologický postup výroby a materiálová náročnost výroby.

Ve společnosti je využívána metoda standardních nákladů. Jako problém se jeví fakt, že všechny kalkulace a tedy následně i používané standardy stanovuje mateřská společnost. V Brně není možnost přesně zjistit, na základě jakých nákladů standard

vznikl. Standard je ve výrobě pouze sledován, pravidelně se reportují odchylky jednateli a následně mateřské společnosti, která v reakci na výsledky přijímá adekvátní kroky.

Pro účely vypracování diplomové práce mi byla sdělena přesná struktura standardu, ale byla jsem pořádána o jeho úpravu (např. nezmiňování přesných součástí). Přesná výše zisku bude též na žádost upravena, protože se z pochopitelných důvodů jedná o velmi citlivou informaci. Opatření je přijato i přes to, že je v práci sledován pouze jeden model výrobku.

Předpokladem pro sestavení kalkulace je zaměření na kalkulaci nákladů výrobků. Je známo, že mateřská společnost se řídí principem target costing s požadovanou mírou zisku, podle toho je sestavena i plánová a operativní kalkulace. Maximální cenu stanovuje zákazník.

Hlavní činnost firmy probíhá ve výrobním závodě a jeho pomocných střediscích (nákup, logistika, kontrola, sklad apod.), správní střediska se starají o administrativní zajištění podnikání, zázemí pro zaměstnance, sbírání dat či IT podporu.

Činnost podniku se zcela odvíjí od zadání zákazníka, ale není ani různorodá, ani individualizovaná (série výrobků je předem známa, nemění se a dělá se jen v několika omezených modelech). Každý výrobek je složen z kombinace standardních dílčích úkonů a standardního využívaného materiálu. Standardy jsou sledovány v množství i finanční podobě.

Kalkulační systém společnosti je založen na předběžných a výsledných kalkulacích. Kalkulace nákladů jsou ve společnosti zpracovány metodou kalkulace neúplných nákladů. Konkrétním výkonům jsou přiřazeny náklady na materiál, přímé mzdy a přiřaditelná režie.

Předběžná kalkulace

Předběžná kalkulace je prováděna z důvodu získání předběžných informací pro vytvoření adekvátní nabídky pro svého zákazníka. Jako kalkulační jednice je zvolen jeden kus.

Plánové kalkulace

Plánová kalkulace je výsledkem komunikace obchodního oddělení mateřské společnosti a zákazníkem, který stanovuje maximální výši ceny, které smí produkt

dosáhnout. Obvyklá délka sestavení této kalkulace je na délku projektu, nebo alespoň 12 měsíců.

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace je výslednou kalkulací, se kterou se již setkává a pracuje dceřiná společnost. Sestavuje se pro projekt, který je potvrzen zákazníkem. Standard odvozený od této kalkulace je každý měsíc pravidelně upravován. Impulsem ke změně jsou výsledky předchozího měsíce vyhodnocené na základě pravidelného reportu hlavním finančním oddělením mateřské společnosti. Mezi nejčastější důvody pro změnu operativní kalkulace jsou změny devizového kurzu, změna ceny dodávaného materiálu, výjimečně změna technické dokumentace. Kalkulace jsou sestavovány s účelem zjistit nákladovou náročnost každého sledovaného výrobku. Tyto kalkulace jsou tedy i významným podkladem pro úpravu ceny.

Výsledná kalkulace

Tato kalkulace zobrazuje reálné náklady sledovaného výrobku a je sestavena pro výrobky, ke kterým vznikla operativní kalkulace. Výsledné kalkulace jsou na základě účetnictví a sledovaných hodnot v programu SAP na konci měsíce vyhodnoceny pracovníci finančního oddělení na pozici firemního controllera. Takto je následně zobrazena skutečná výše k prodaným výrobkům za daný sledovaný měsíc. Tato kalkulace je využívána pro kontrolu správnosti kalkulace operativní.

Přímé náklady jsou výrobku přiřazovány konkrétně, nepřímé jsou pak přepočítávány podle stanovených režijních přírážek. Rozvrhová základna však není v brněnské pobočce známa.

Mateřská společnost na základě zadání od zákazníka stanoví materiálové a výkonové normy, cenu výrobku a vnitropodnikové ceny. Dále stanoví pro výrobek adekvátní výši příspěvku na úhradu režijních nákladů. Následně je se zákazníkem projednáno, jestli mu přijde cena správná (v zákaznickově zadání již je stanovena maximální cena, kterou je nutné dodržet za všech okolností).

Plánování

Podnikové plánování je z důvodu mezinárodnosti podniku a jeho striktní orientace na cíle, na vysoké úrovni. Jsou sestavovány roční plány na základě již domluvených kontraktů s odběrateli a je brán ohled i na kontrakty v pokročilé fázi jednání. Roční plán

je rozpracován na měsíce tak, aby mohl být srovnán s předchozím rokem. Pro střediska jsou sestavovány dílčí plány, které jsou porovnávány s plánem. Zároveň je sestavován i dlouhodobý plán.

Ve firmě je též pokročilý systém rozpočtnictví. Zodpovědnost za plnění rozpočtů nesou manažeři hlavních i pomocných středisek.

Externí analýza

Externí analýzy prostředí provádí pověřená skupina mateřské společnosti. Jedná se především o sledování konkurence, vývoje trhu, vývoje cen, nebo podílu na trhu. Tyto analýzy si brněnská pobočka sama nesestavuje. Naopak jsou zaměstnanci pravidelně školeni v legislativních změnách týkajících se technologických změn, ISO norem, účetních zákonů (českých i mezinárodních z důvodu konsolidace). Zaměstnanci též pravidelně navštěvují sesterské společnosti. Brněnská pobočka si sestavuje vlastní analýzu odběratelů (oddělení nákupu) na základě pečlivě stanoveného postupu, který je dostupný na intranetu.

Reporting

Reporting je ve společnosti velmi rozsáhlý a prostupuje všemi úrovněmi. Nejčastějším zdrojem informací jsou účetnictví a různé moduly SAP. Velkou komplikací je nutnost sledovat veškeré operace minimálně ve dvou měnách (Česká koruna a Americký dolar), navíc tak, aby byly reporty obsahově srovnatelné i v mezinárodním měřítku.

Hlavním problémem reportingu ve společnosti je, že velká většina z nich vzniká bez důrazu na jejich užitečnost. Dochází tak k zahlcení zaměstnanců tvorbou reportů, které si v lepším případě někdo přečte, ale pravděpodobně už nijak nevyužije. Jedná se většinou o pravidelné týdenní reporty. Reporty, které se jeví ve svém dopadu jako opravdu efektivní, jsou ty sestavené na přímou žádost některého z vedoucích pracovníků.

Probíhá pravidelné vyhodnocování hospodářských středisek (měsíční, kvartální, půlroční a roční).

3.7.2 *Současný kalkulační vzorec*

Předmětem kalkulace ve sledované společnosti je zvolený konkrétní výrobek a skupina výrobků. Kalkulace je prováděna pro více výrobků (modelů) spadajících

do jedné zakázky. Náklady jsou přiřazovány prostřednictvím rozvrhové základny, kterou je zřejmě objem výroby (viz argumentace dále).

Spotřeba materiálu

Zjištění spotřeby základního výrobního materiálu je snadné a dá se přesně odvodit z technické specifikace sledovaného produktu. Z technického pohledu nesmí na finálním výsledku dojít k jakékoli změně v počtu použitých součástek. Pokud by k takové změně došlo, výrobek by neprošel finální kontrolou. Za přípustné změny ve spotřebě materiálu lze považovat např. poškození spojovacího materiálu a nutnost ho nahradit novým, za méně akceptovatelnou změnu můžeme považovat poškození důležité součástky, která musí být nahrazena též, ale s větším nákladovým dopadem na danou jednici.

Modifikace v tomto druhu výroby neprobíhají, takže se nemění např. spotřeba plechu z důvodu jiné velikosti finálního výrobku (jako je tomu v zakázkové výrobě). Výše spotřeby, včetně případných změn, se dá snadno a přesně změřit, dokonce na použité ks. Hodnota přímého materiálu je určena jako součin spotřeby základního materiálu a jeho ceny, za kterou je oceněn na skladě.

Je tedy stanovena norma spotřeby materiálu na jednotku výkonu a je známa předem stanovená cena materiálu. Dále je známa norma spotřeby času na jednotku výroby a předem stanovený mzdový tarif. Standardní náklady materiálu jsou stanoveny pomocí technických listů jednotlivých materiálů a ceny, za kterou je možné materiál nakoupit.

Mzdové náklady

Nejsou největší nákladovou položkou, ale i tak jsou položkou významnou. Kalkulace obsahuje i sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců. Ve standardu je stanovena i norma časové náročnosti. Jedná se o opakovatelný proces, proto je snadné normu stanovit. Výše přímých mezd je ve standardu rovna počtu odpracovaných hodin připadajících na výrobu výrobku vynásobená mzdovou sazbou konkrétního pracoviště. Ve skutečnosti je mzda vyplácena nezávisle na počtu vyrobených kusů.

U nové zakázky se norma stanovuje na základě předchozích zkušeností a následně je vylepšena sestavením několika testovacích vzorů. V průběhu výroby je časová náročnost ověřena a upravena v operativní kalkulaci.

Nepřímé náklady přiřaditelné k jednici (prvotní výrobní režie)

Výroba je známa s dostatečným předstihem na základě objednávky zákazníka. Vyrábí se na základě výrobního plánu, který neodpovídá prodeji (to, kolik je vyrobeno a prodáno se v daném měsíci vždy liší). Celková měsíční výše nákladů je známa a sledována pomocí SAP. Řada nepřímých nákladů má zároveň fixní charakter. V brněnské dceři však není úplně jasné, jaké náklady byly přesně využity pro sestavení standardu. To je velké omezení při hledání příčin vzniku odchylek necenového původu.

Ve standardu je zřejmě stanoven nepřímý náklad složený z nákladů na provoz stroje, na kterém je výrobek vyráběn, a mzdy režijních pracovníků, kteří zajišťují chod výroby, kontroly a expedice. Přiřadit přesný poměr nepřímých nákladů na jednu kalkulační jednici není jednoduché, je pravděpodobně zvolena metoda vztahující výši nepřímých nákladů k jedné jednotce finálního výkonu (tedy z celkového objemu výroby zakázky).

Rozvrhová základna je v tomto případě domněnkou autorky, protože se jedná o relativně velkosériovou výrobu bez individuálních úprav na přání zákazníka (ke dni uzavření zakázky je známo, které výrobky v jakých variantách se budou vyrábět). Přesná rozvrhová základna není známa, protože tyto parametry volí pracovníci controllingu mateřské společnosti. Další možností je vztahování k naturálně vyjádřenému ekonomickému zdroji, zde by se mohlo jednat o celkový měsíční pracovní fond pracovníků kategorie DL. Vzhledem k tomu, že celkový objem zakázky, ani délka jejího trvání nebyla poskytnuta, nelze tyto domněnky potvrdit.

Druhotná výrobní režie

Pod ostatní výrobní režii spadají odpisy výrobních zařízení a složitějšího nářadí, režijní materiál (např. nářadí, rukavice, oleje do strojů), doprava a k ní přiřazené náklady.

Tabulka 8 Druhotná režie

	Měsíc 1	Měsíc 2	Měsíc 3
Odpisy nářadí	200 242	188 749	188 401
Opravy nářadí	230	0	78
Pořízení nářadí	3 302,6564	40 164,425	16 972,87
Doprava a clo	2 342,628	3 471,522	3 201,634
Celkem	206 117,28	232 384,95	208 653,50

Zdroj: interní

Správní režie

Správní režie zahrnuje náklady spojené s chodem a řízením podniku jako takového. Obsahuje především mzdy řídicího aparátu, mzdy pracovníků správních středisek a náklady důležité pro chod správních středisek a budovy. Zahrnují se do ní položky, jako jsou náklady na ostrahu budov, cestovní náklady, audit a poradenství, školení zaměstnanců. Dále obsahuje i spotřebu elektrické energie, vody a náklady na topení.

Tabulka 9 Správní režie továrny

	Ukázka	Měsíc 1	Měsíc 2	Měsíc 3
Semi-fixní 1	Mzdy, školení	2 605 907,80	2 563 144,40	3 129 786,40
Semi-fixní 2	Opravy	51 760	46 650	46 012
Semi-fixní 3	Voda, el. energie	138 040	102 780	205 720
Semi-fixní 4	Místo provozu	1 364 050	1 368 510	1 372 050
Fixní	Odpisy	431 077	357 018	329 886
Variabilní	Nájem, pojištění, kancelářské potřeby	2 443 935	2 203 864	1 801 425
Celkem		7 034 769	6 641 966	6 884 880

Zdroj: interní

V tabulce výše jsou náklady pro celou továrnu bez nákladů na materiál upraveny o náklady přiřazené středisku. Tyto náklady jsou upraveny podle pravidel zmíněných u nákladových středisek (některé jsou např. kráceny o 50 %, protože spadají pod jiný projekt).

Používaný standard

V této podkapitole je zobrazen současný používaný standard (operativní kalkulace), který, jak je patrné, je každý měsíc operativně měněn. Nejčastějším důvodem pro změnu standardu je kurzová změna dolaru, která je důležitá především při nákupu materiálu. Ve standardu jsou zahrnuty přímé i nepřímé náklady a počet minut stanovených jako nutné k dokončení pracovního úkonu. Je zřejmé, že nejdůležitější položkou jsou náklady na přímý materiál. Položka přímý materiál zahrnuje 33 součástí nutných k sestavení jednoho sledovaného serveru.

V ceně přímé práce jsou kalkulované náklady na práci zaměstnanců ve výrobě k jedné kalkulační jednotci (1 server). Dále jsou zachyceny režijní náklady přímo přiřaditelné 1 kalkulační jednotci. Přímá práce i režijní náklady na jednotci jsou sledovány

ve třech oblastech, kterými jsou výroba, kontrola a balení výrobku. Výše přírážky nepřímých nákladů na jednici byla controllingem mateřské společnosti stanovena na 230,25 Kč. Položka režijních nákladů se nemění. Je patrné, že výše této části standardu byla stanovena k začátku projektu, pod který spadá sledovaný výrobek. Existuje tedy poměrně výrazný prostor ke vzniku odchylek v reálné výrobě. Další režijní náklady jsou společné skupině výrobků a celému výrobnímu závodu.

Je také stanovena norma pro počet minut práce zaměstnanců nutných pro sestavení a expedici produktu. Norma je též neměnná a zejména v době dovolených, nemocí a svátků může být prostorem pro vznik dalších odchylek.

Standard je stanoven na běžné operativní úrovni, která je při současné efektivitě práce sice relativně snadno dosažitelná, ale která stejně nedokáže dokonale reflektovat realitu, takže k malým odchylkám pravidelně dochází.

Tabulka 10 Nákladový standard

Standard v Kč		Měsíc 1		Měsíc 2		Měsíc 3	
Přímé náklady		Cena	Minuty	Cena	Minuty	Cena	Minuty
		Cena materiálu					
		7 105,57		7 078,58		7 044,10	
Cena přímé práce	Výroba	22,07	10,98	22,07	10,98	22,07	10,98
	Kontrola	9,46	4,71	9,46	4,71	9,46	4,71
	Balení	17,34	8,63	17,34	8,63	17,34	8,63
Celkem přímé náklady		7 154,44		7 127,45		7 092,97	
Režijní náklady	Výroba	103,98	10,98	103,98	10,98	103,98	10,98
	Kontrola	44,57	4,71	44,57	4,71	44,57	4,71
	Balení	81,70	8,63	81,70	8,63	81,70	8,63
Celkem režijní náklady		230,25		230,25		230,25	
Celkem		7 384,69		7 357,70		7 323,22	
Přímá práce		48,87	24,31	48,87	24,31	48,87	24,31

zdroj: interní, zpracování: vlastní

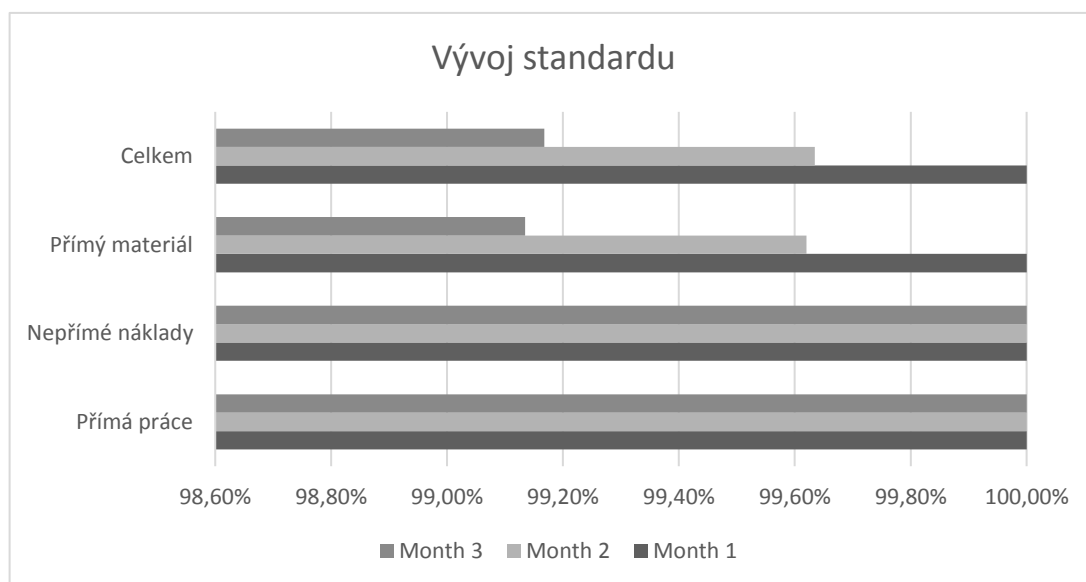
V tabulce níže jsou vypočteny náklady plynoucí ze standardu a plánu výroby pro tři sledované měsíce. Je patrné, že výroba tohoto konkrétního modelu je značně kolísavá.

Tabulka 11 Přímé a nepřímé náklady na celou sérii v Kč (standard)

	Měsíc 1	Měsíc 2	Měsíc 3
Celková produkce v ks	3200	3529	1800
Přímé	22 894 208,00	25 152 771,05	12 767 346,00
Nepřímé	736 800,00	812 552,25	414 450,00
Celkem	23 631 008,00	25 965 323,30	13 181 796,00

Zdroj: interní, zpracování: vlastní

V následujícím grafu je zobrazen vývoj standardu v čase. Měsíc 1 je považován za 100 %. Graf ilustruje, že ve sledovaném období se snižovala standardní cena přímého materiálu. Ačkoli změna nedosahuje ani 1 %, tak při přihlédnutí k rozsahu výroby se jedná o úsporu v řádech desetitisíců korun jen v oblasti přímého materiálu. Jak již bylo řečeno výše, standardy pro nepřímé náklady vztažené k jednici a náklady na přímou práci se nemění.



Obrázek 5 Vývoj standardu v čase

Velké odchylky v materiálu nejsou tolerovány, je striktně následován BOM¹⁵², který deklaruje, jaké součástky jsou pro sestavení daného modelu produktu nutné. Cenová odchylka vzniká v tomto případě pouze, pokud se ve výrobě použije alternativní součástka, která má jiné ocenění, než součástka v BOM. Pokud se zvýší kvantitativní složka spotřeby materiálu, controllerka ji vidí pouze v případě, že je na součástce nalezena závada a je nutné ji vyřadit. Tato situace nastává ve výrobě zřídka, protože tato

¹⁵² BOM=bill of materials

součástka by pravděpodobně byla odhalena již při vstupní kontrole materiálu. Pokud je nalezena závada v dodávce materiálu, manažer oddělení materiálu reaguje kontaktováním dodavatele a vyžadováním náhrady. Za výpadek ve výrobě způsobený absencí dodávky materiálu je též primárně zodpovědný tým oddělení materiálu. Této situaci se snaží společnost předcházet důkladnou předpovědí spotřeby materiálu pro dva po sobě jdoucí měsíce. V tomto případě je vždy bráno na zřetel, že většina materiálu není českého původu a objednávka musí být provedena s několikaměsíčním předstihem. Případná odchylka způsobená v oblasti přímé práce je zodpovědností manažera výroby. Tato nastává, pokud jsou nutné přesčasy či využití více lidí, než je v plánu výroby. Odchylky přímé i nepřímé režie jsou téměř eliminovány striktním dodržováním měsíčního klouzavého rozpočtu. Odchylky jsou každý měsíc pravidelně revidovány jednatelem, který rozhoduje o přijatých opatřeních

3.8 Příjmy továrny a příjmy z prodeje produktu

V následujících tabulkách jsou zobrazeny plánované a reálné příjmy z prodeje produktu ve sledovaném období. Plán vychází z plánovaného objemu prodeje, který je sestaven na základě požadavků zákazníka. Plán nákladů je odvozen z očekávaného standardu.

Tabulka 12 Příjmy z prodeje ve sledovaném období (plán)

	Množství	Měsíční prodeje	Náklady výroby	Náklad jednice	Cena/ks	Zisk
Měsíc 1	5 171 ks	43 643 240,00	38 162 031,71	7 380,01	8 440,00	5 481 208,29
Měsíc 2	3 738 ks	31 423 534,38	27 512 053,80	7 360,1	8 406,51	3 911 480,58
Měsíc 3	1 141 ks	9 584 559,74	8 363 689,74	7 330,14	8 400,14	1 220 870,00

Zdroj: interní

V reálných výsledcích je patrné, že se nezměnil plánovaný prodejní objem a zároveň se zvýšila cena. Produkt se prodává v dolarech a na ceně se tedy projevila změna kurzu. Zvýšil se i zisk. Proti plánu se mírně zvýšily prodejní náklady v prvním měsíci období, v následujících dvou naopak poklesly. Ve všech případech je zisk vyšší než se předpokládalo, zejména z důvodu změny ceny.

Tabulka 13 Příjmy z prodeje sledovaného období (reálné)

	Množství	Měsíční prodeje	Náklady výroby	Standard	Cena/ks	Zisk
Měsíc 1	5 171 ks	43 730 983,20	38 186 231,99	7 384,69	8 456,97	5 544 751,21
Měsíc 2	3 738 ks	31 498 307,07	27 503 082,60	7 357,7	8 426,51	3 995 224,47
Měsíc 3	1 141 ks	9 584 563,94	8 355 794,02	7 323,22	8 400,14	1 228 769,92

Zdroj: interní

V systému jsou jako náklady prodeje vedena čísla odvozená ze standardu, nebere se v potaz změna tohoto standardu ke konci měsíce. Dopad tohoto rozhodnutí je vidět v tabulce níže. Výpočet je proveden odečtením upraveného standardu od původního, takže hodnoty kladné znamenají, o kolik by měl být zisk z prodeje navýšen, záporné, o kolik by měl být ponížen.

Tabulka 14 Odchylka zisku

	Standard	Standard upravený	Rozdíl	Odchylka
Měsíc 1	7 384,69	7 384,59	0,10	325,94
Měsíc 2	7 357,70	7 361,76	-4,06	-14 320,03
Měsíc 3	7 323,22	7 334,67	-11,45	-20 602,19

Zdroj: interní, vlastní zpracování

Pro ilustraci je vypočítán podíl příjmů z prodeje produktu na příjmech celé továrny. Je vidět, že se jedná, až na výjimečný měsíc 3, o důležitý produkt v portfoliu společnosti.

Tabulka 15 Poměr příjmů celé továrny a příjmů z prodeje produktu

	Měsíc 1	Měsíc 2	Měsíc 3
Příjem celé továrny	247 161 658,82	168 102 429,11	151 188 447,69
Příjem z produktu	43 730 983,20	31 498 307,07	9 584 563,94
Podíl na tržbách	17,69 %	18,74 %	6,34 %

Zdroj: interní

3.9 Sledování odchylek

Zaměstnanci často nemají představu o tom, jak controlling ve společnosti funguje a často necítí potřebu podílet se na vypracovávání a vyhodnocování reportů. Důvodem je pravděpodobně odpor zaměstnanců ke kontrole a zároveň snaha o nezávislost v práci. Toto komplikuje sledování odchylek zejména necenových faktorů, jako jsou např. odpracované hodiny. Nejdůkladněji a nejsnadněji se dají sledovat ceny používaného

materiálu. Jak již bylo míněno výše, společnost má nastavený standard, který je operativně měněn.

Typy sledovaných odchylek

V podniku jsou sledovány především následující odchylky:

- Spotřební odchylka (skutečných a plánovaných nákladů),
- odchylka v plánu a realizaci (problémy, které vzniknou během realizace),
- věcné odchylky (realizace dodávky, dodávka materiálu).

3.9.1 Časová odchylka

Časová odchylka může být způsobena zpožděním materiálu. K tomu dochází buď z důvodu pozdní expedice od dodavatele, nebo zpožděním během cesty samotné. Zpoždění během cesty z Asie je něco, s čím se již dopředu počítá. Důvodem zpoždění může být počasí nebo prodleva v celním procesu. Ve společnosti je však vedena zásoba materiálu, která zvládá tyto výpadky z velké části pokrývat.

Další možností vzniku časové odchylky je neefektivita ve výrobě. Ta může být způsobena buď zaměstnanci, nebo používanými stroji. Časová odchylka způsobená zaměstnanci může vzniknout např. zaučováním nového zaměstnance, který ještě není tak efektivní, pracovním úrazem, kvůli kterému je třeba pozastavit výrobu, svátkem, pokud s ním není předem počítáno, či prací přesčas.

Časová odchylka způsobena strojem může být důsledkem závady, neplánovaného servisu, výpadkem elektrické energie apod.

Tento druh odchylek sleduje manažer výroby a controllerka finančního oddělení už dále pracuje jen s reportovanými daty. K samotnému průběhu měření a sledování odchylek nemá přístup.

3.9.2 Režijní náklady továrny

V této podkapitole budou popsány složky režijních nákladů továrny z pohledu plánovaných nákladů, reálných nákladů a jejich následného porovnání. V nákladech továrny jsou zahrnuty režijní náklady i pro výrobní závod, ale nejsou v nich zařazeny variabilní náklady výroby, tzn. přímý materiál. Jsou v nich zařazeny platy zaměstnanců výroby, které budou odečteny.

Plánované náklady pro celou továrnu bez variabilních nákladů výroby

V tabulce je zobrazen tříměsíční výsek z ročního plánu pro správní části továrny. Ve společnosti jsou sledovány 4 kategorie semi-fixních nákladů, které se liší použitým variátorem. Náklady na přímé mzdy jsou vedeny jako variabilní, ačkoli se s nimi v praxi zachází jako s fixními.

Kategorie 1 jsou mzdové náklady a náklady na školení zaměstnanců, kategorie 2 opravy, kategorie 3 náklady na vodu a elektrickou energii, kategorie 4 jsou náklady na místo provozu.

Mezi čistě fixní náklady jsou řazeny především odpisy. Jako variabilní jsou plánovány položky, jako jsou nájmy, odpadový management, náklady na telekomunikace, kancelářské potřeby, nepřímý materiál, firemní dary a pojištění budovy.

Tabulka 16 Plánované náklady továrny (bez výroby), tis. Kč

	Měsíc 1	Měsíc 2	Měsíc 3
Semi-fixní 1	2 816,30	2 938,80	2 816,30
Semi-fixní 2	23,10	23,10	23,10
Semi-fixní 3	113,49	146,80	218,61
Semi-fixní 4	1 319,45	1 205,89	1 205,89
Fixní	395,24	394,40	392,86
Variabilní	3 080,06	3 744,58	3 143,19

Zdroj: interní

Níže je rozpočítaný plánovaný rozpočet podle variátorů na fixní a variabilní složky. Je vidět, že továrna má o něco větší podíl fixních nákladů na celkových. Je patrný výkyv v plánovaných nákladech v měsíci 2, což lze částečně přičíst tomu, že v tomto měsíci jsou vypláceny výkonové odměny zaměstnancům, a proto je plánovaný podíl variabilní složky o něco vyšší.

Tabulka 17 Přepočtené plánované náklady továrny (bez výroby), tis Kč

	Měsíc 1	Měsíc 2	Měsíc 3
Celkové fixní	4 553	4 593	4 531
Celkové variabilní	3 196	3 861	3 269
Celkem	7 747,64	8 453,57	7 799,97
F ratio %	59 %	54 %	58 %
V ratio %	41 %	46 %	42 %

Zdroj: interní

Reálné náklady pro celou továrnu bez variabilních nákladů na výrobu

V konečném reálném rozpočtu lze identifikovat mírný nárůst všech nákladů s fixním charakterem, než bylo původně plánováno. Změnil se i poměr fixních a variabilních nákladů. V dolní tabulce jsou náklady rozloženy na základě vnitropodnikově stanovených variátorů.

Tabulka 18 Reálné náklady pro celou továrnu (bez výroby), tis. Kč

	Měsíc 1	Měsíc 2	Měsíc 3
Semi-fixní 1	2 769,50	2 750,73	3 333,68
Semi-fixní 2	51,99	46,65	46,09
Semi-fixní 3	138,04	102,78	205,72
Semi-fixní 4	1 364,05	1 368,51	1 372,05
Fixní	447,59	557,84	414,75
Variabilní	2 678,98	2 486,50	2 012,77

Zdroj: interní

Tabulka 19 Reálné náklady pro celou továrnu (bez výroby), tis. Kč

	Měsíc 1	Měsíc 2	Měsíc 3
Celkové fixní	4 644	4 706	5 212
Celkové variabilní	2 806	2 608	2 173
Celkem	7 450	7 314	7 385
F ratio%	62 %	64 %	71 %
V ratio%	38 %	36 %	29 %

Zdroj: interní

Odchylka nákladů pro celou továrnu

Výpočet odchylky proběhl odečtem skutečného rozpočtu od plánovaného, takže záporné hodnoty značí překročení rozpočtu a kladné úsporu. Zejména v měsíci 3 je překročení rozpočtu na fixní náklady opravdu značné. V prvních dvou měsících proběhla úspora v kategorii 1 (personální náklady), ve třetím byl naopak rozpočet znatelně překročen (bylo přijato několik nových zaměstnanců, takže se proti plánu zvýšily náklady na zaškolení). Téměř všechny fixní složky překročily svůj plánovaný rozpočet. Na variabilních nákladech však lze pozorovat značnou úsporu.

Tabulka 20 Odchyly režijních nákladů (bez výroby), tis. Kč

	Měsíc 1	Měsíc 2	Měsíc 3
Semi-fixní 1	46,80	188,07	-517,38
Semi-fixní 2	-28,89	-23,55	-22,99
Semi-fixní 3	-24,55	44,02	12,89
Semi-fixní 4	-44,60	-162,62	-166,16
Fixní	-52,35	-163,44	-21,89
Variabilní	401,08	1 258,08	1 130,42

Zdroj: interní

Odchylku ve fixních nákladech kompenzuje každoměsíční úspora variabilních nákladů. Podíl odchylky na celkových příjmech továrny je natolik malý (je něco pod tisícinou procenta), že nejsou přijímána nápravná opatření. To je pochopitelné také proto, že výsledná odchylka od plánovaného rozpočtu je kladná, a to za celý roční rozpočet, nejen ve sledovaném období.

Tabulka 21 Odchylka režijních nákladů továrny (bez výroby), tis. Kč

	Měsíc 1	Měsíc 2	Měsíc 3
Fixní náklady	-91	-113	-681
Variabilní náklady	390	1253	1096
Celková odchylka	299	1140	415

Zdroj: interní

3.9.3 Analýza nákladových odchylek a zjišťování příčin

Sledování odchylek, zejména nákladových, je ve společnosti velmi důkladné. Hlavním problémem je, že ačkoli proběhne zachycení odchylky a její reportování, neprobíhá už důkladnější průzkum příčin. Komunikace uvnitř podniku je v některých případech komplikovaná.

Společnost nemá stanoveny přesné postupy při výrazném překročení rozpočtu, jen jakési hranice, od kterých je požadováno nějaké nápravné opatření. Hranici závažnosti stanovuje jednatel. S malou úrovní odchylek je samozřejmě počítáno a jejich dopad je rozpuštěn buď z rezervy, nebo ze zisku. V případě, že je zjištěna výraznější odchylka mezi standardem a výslednou hodnotou, prověřuje se, z jakého důvodu se výše nákladů materiálu liší (chyba v kalkulaci nebo evidenci), ale nejde se do hloubky.

Pokud je odchylka způsobena dodavatelem, je možnost uplatnění smluvní pokuty. Některým cenovým odchylkám z kurzových rozdílů je možné předcházet zajištěním proti kurzovému riziku. Problémem tohoto přístupu je, že jednotka účtuje pevným měsíčním

kurzem (podle vnitřního předpisu) odvozeného od kurzu zveřejňovaného ČNB.¹⁵³ Pokud se tedy zajištěný a pevný kurz nerovnejí, odchylka při nákupech a prodejkách v cizích měnách stejné vznikne. U menších obchodů může být zajištění kurzu neekonomické řešení, zejména pokud se neočekává příliš vysoký výkyv měn, mohou být náklady na zajištění vyšší než potenciální kurzová ztráta.

Pokud je odchylka způsobena špatným zadáním dat do systému, je nutné chybu dohledat a data nahrát znovu.

Pokud je odchylka způsobena špatně stanoveným standardem spotřeby či pracnosti, je nutné znovu standard prověřit a v případě špatného nastavení ji upravit. Tato situace může nastat především v počátku projektu. V dalším průběhu projektu už se tímto zřejmě nikdo příliš nezabývá.

Odchylky vzniklé v oblasti materiálu jsou nejčastější příčinou vzniku odchylky od plánovaných nákladů ve společnosti. Má dvě složky, kterými jsou odchylka kvalitativní a kvantitativní.

Odchylky od nákladového standardu (kvalitativní)

V tabulkách jsou nejprve zobrazeny plánované náklady vztahující se pouze ke kalkulační jednotce. Plán vychází z plánu výroby ve sledovaných měsících a nákladů stanovených v operativním standardu. V horní části první tabulky jsou zobrazeny cílové náklady pro celou sérii, ve spodní části pak cílové náklady pro 1 kus. Odchylku přímého materiálu je možné sledovat na úrovni ceny materiálu a spotřebovaného množství, a to na úrovni celkové plánované měsíční výroby, která se rozpočítává na 1 jednotku. Není sledována odchylka na úrovni jednoho konkrétního výrobku. Je tedy stanoven standard spotřeby, kterému reálné náklady nemusí nutně odpovídat. Tuto odchylku je možné vysledovat podle typu materiálu nebo podle náběhu času výroby. Je stanoven i standard ceny materiálu na jednotku materiálu, který se může v průběhu výroby lišit podle aktuálního vývoje měnového kurzu či jiné změny ceny vstupů.

Jak se metodicky sleduje odchylka v přímé práci, není na finančním oddělení známo, to jen vychází z jemu již reportovaných finálních dat.

U odchylek přímé režie je to podobné jako u analýzy přímé práce. Toto sledování má na starosti jiné oddělení (oddělení výroby) a již pouze reportuje výsledky.

¹⁵³ Česká národní banka

Rozvrhovou základnu navíc stanovuje mateřská společnost, z čehož vyplývá, že brněnská pobočka je pouhý uživatel systému, který je nastaven jinde. Jsou tedy vyhodnocovány jen statické rozdíly plánu a skutečnosti. Zároveň je z tabulek níže patrné, že jak v přímé práci, tak v přímé režii nevznikají téměř žádné odchylky. To by mohlo znamenat, že je nikdo nesleduje pečlivě, jen vyplňuje dokumentaci tak, aby na konci období „odpovídala“ čísla stanovená standardem.

Tabulka 22 Plánované náklady vycházející ze standardu (Kč)

	Množství	Cíl-přímá práce (DL)	Cíl-nepřímé náklady (OH)	Cíl - materiál	Cíl - DL+OH
M1	3200 ks	156 384,00	736 800,00	22 894 208,00	893 184,00
M2	3529 ks	172 462,23	812 552,25	25 152 771,05	985 014,48
M3	1800 ks	87 966,00	414 450,00	12 767 346,00	502 416,00
M1	1 ks	48,87	230,25	7 154,44	279,12
M2	1 ks	48,87	230,25	7 127,45	279,12
M3	1 ks	48,87	230,25	7 092,97	279,12

Zdroj: informační systém společnosti

V další tabulce jsou pak zobrazeny skutečné náklady. Je vidět, že se nezměnil objem výroby. Odchylky budou popsány dále.

Tabulka 23 Reálné náklady na výrobu

	Množství	Reálné náklady DL	Reálné náklady OH	Reálné náklady Materiál	Reálné náklady DL+OH
M1	3200 ks	156 381,15	736 781,22	22 737 519,69	893 162,37
M2	3529 ks	172 459,13	812 531,55	24 994 652,65	984 990,68
M3	1800 ks	87 964,51	414 439,39	12 699 994,29	502 403,90
M1	1 ks	48,87	230,24	7 105,47	279,11
M2	1 ks	48,87	230,24	7 082,64	279,11
M3	1 ks	48,87	230,24	7 055,55	279,11

Zdroj: informační systém společnosti

Tabulka níže ilustruje odchylky vzniklé při realizaci výroby. Výpočet byl proveden odečtením skutečných nákladů od standardu, takže kladné hodnoty znamenají úsporu. Je patrné, že nevznikla žádná odchylka v nákladech přímé práce. To lze vyhodnotit jako nereálné a pravděpodobně nejsou vedeny záznamy o práci důsledně. Je zaznamenána odchylka od režijních nákladů náležících ke kalkulační jednotce. Zde se dá předpokládat, že je to důsledek neměnného standardu, který nezareagoval na nějakou

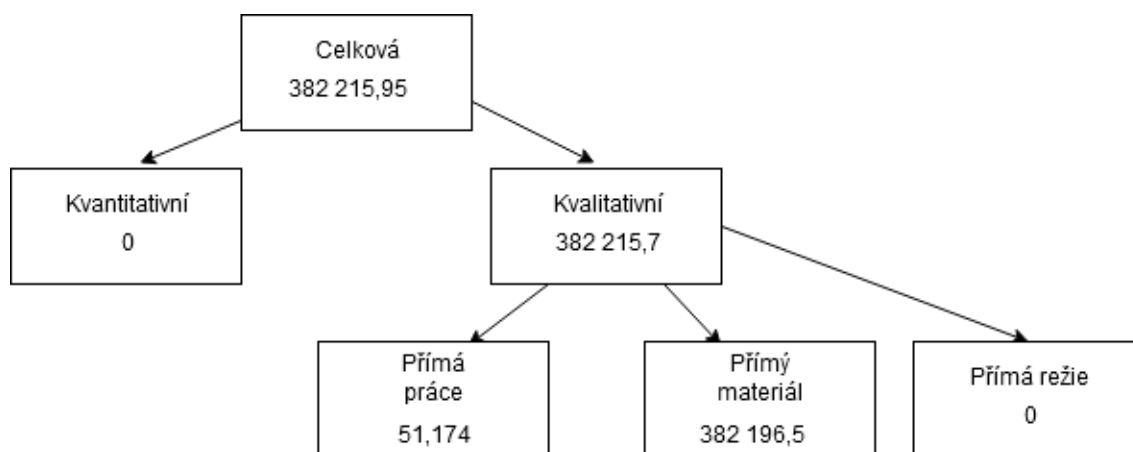
změnu, ke které dochází pravidelně. Jedná se však o natolik minimální rozdíl, že je nevědomé nebo vědomé opomenutí pochopitelné.

Největší odchylka vzniká v ceně spotřebovaného materiálu. Na tyto odchylky standard reaguje a snižuje se (asi o 20 Kč měsíčně), zřejmě je však cíleně ponecháván prostor pro rezervu, protože i po úpravě standardu zůstává rezerva na 1 ks výrobku viz tabulka níže. Pro materiál byla stanovena i relativní odchylka, ze které vyplývá, že rezerva se drží kolem 0,6 % standardu.

Tabulka 24 Kvalitativní odchylka od plánovaných nákladů na 1 ks

	Množství (ks)	Odchylka DL 1 ks	Odchylka OH 1 ks	Odchylka materiál 1 ks		Celková odchylka
M1	3200	0,00	0,006	48,97	0,69 %	156 709,94
M2	3529	0,00	0,006	44,81	0,63 %	158 142,20
M3	1800	0,00	0,006	37,42	0,53 %	67 363,81
Odchylka	0	0,00	0,018	131,19		382 215,95

Zdroj: informační systém společnosti



Obrázek 6 Odchylka materiálu za 3 měsíce

Ve sledovaném období se nezměnila spotřeba materiálu, ani potřebné práce (kvantitativní odchylka), ale změnila se cena. Tato změna je ilustrována v kvalitativní odchylce, která je dále rozložena na odchylky ceny přímé práce, odchylku přímého materiálu a odchylku přímé reжіe. Největší dopad na celkové náklady měla odchylka v přímém materiálu. Ta byla způsobena především změnou ceny nakupovaných vstupů a přeceněním materiálu na skladě. To bylo zjištěno na 2 ukázkových součástkách, ale protože nebyla poskytnuta data pro všechny součástky (celkem 33), nejsou data dostačující pro relevantní výpočty.

Odchyly prodej

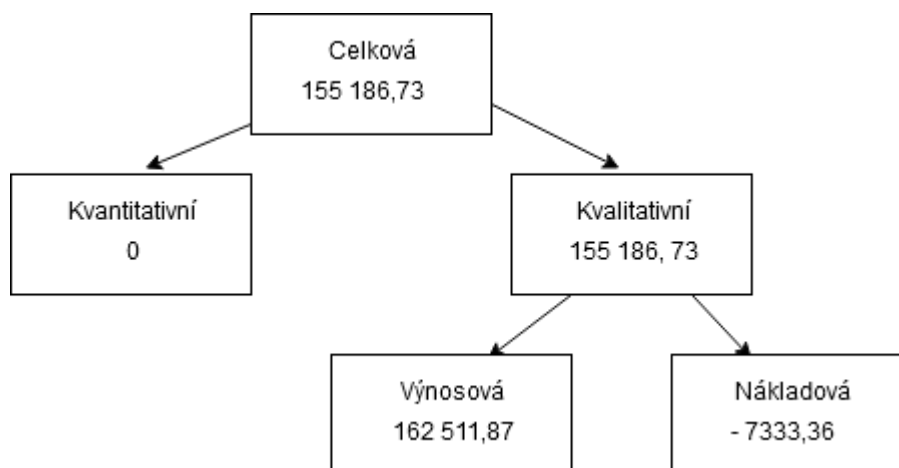
V tabulce níže jsou zobrazeny výsledky výpočtů zjišťujících prodejní odchyly. Bylo zjištěno, že společnost dosáhla pozitivní odchyly ve výnosech (jsou vyšší než plánované). Největší vliv na tento růst mělo zvýšení ceny, které bylo větší než zvýšení nákladů v prvním měsíci.

Kvalitativní odchyly není, protože nenastala změna v prodaném množství proti plánovanému.

Tabulka 25 Prodejní odchyly

	Celková	Kvalitativní	Kvantitativní	
			Výnosová	Nákladová
Měsíc 1	63 542,92	0	87 751,87	-24 200,28
Měsíc 2	83 743,89	0	74 760	8 971,2
Měsíc 3	7 899,92	0	0	7 895,72

Zdroj: informační systém, zpracování vlastní



Obrázek 7 Znáznornění prodejní odchyly za 3 měsíce

4 NÁVRH NA ZLEPŠENÍ DOSAVADNÍHO SYSTÉMU

V této části budou nejprve shrnuty poznatky vycházející z analytické části práce a následně bude navrženo několik možných řešení, která by mohla pomoci lépe vyhodnocovat vzniklé nákladové odchylky.

4.1 Nedostatky a pozitiva současného stavu

4.1.1 Časová norma

Časová norma již zřejmě neodpovídá skutečnosti. Nebyla nalezena významná závada v kalkulačním systému, který je zřejmě dostatečně nastaven pro potřeby provozu, ale zdá se být podezřelé, že v částech standardu, týkajících se přímé a nepřímé práce, nedochází k žádným změnám ani v časové náročnosti, ani v ceně. Ačkoli je práce v tomto případě vysoce opakovatelná, je těžké si představit, že dochází k naprosto minimálním, ba dokonce žádným změnám. Domnívám se, že ve výrobě nejsou dostatečně sledovány tyto změny a evidence je vyplňována po dokončení úkolu tak, aby odpovídala dokumentaci, nikoli realitě.

Audity, kterými společnost prošla v předchozím roce (externího i interního charakteru), bylo potvrzeno, že některé oblasti řízení systému kvality, školení zaměstnanců a aktualizace dokumentace, mají své nedostatky. Stejně tak se opakovaně objevují mezery v procesech, jejich dokumentaci a zvyklostech při sestavování nových procesů a činností. Zde může být identifikována příčina zřejmě nepřesného vykazování reálně vykonané práce.

4.1.2 Nepřímé náklady

Přirážka dalších nepřímých nákladů není podle dostupných informací ve standardu. Je zřejmě kalkulována zvlášť a není běžně kontrolována. Není proto přesně zobrazena v ceně prodaného výrobku. Sleduje se zvlášť a bez přímého propojení s výrobkem. Kontrola probíhá proti stanovenému rozpočtu střediska a závodu.

4.1.3 Mzdové náklady

Mzdové náklady zaměstnanců ve výrobě jsou chápány jako variabilní a plánovány jako variabilní, ačkoli reálně mají fixní charakter. Výše mezd se nemění s rozsahem výroby. Jedinou variabilní složkou mzdy je motivační bonus, který je čtvrtletně udělován na základě docházky a kvality odváděné práce.

4.1.4 Kalkulace

Brněnský závod běžně nevidí do sestavování kalkulací a následně jednotlivých standardů. Jsou zde pouze v praxi využívány a kontrolovány (jsou zaneseny v informačním systému). Nicméně pokud dochází k nějaké nepřesnosti na základě např. špatně sestaveného standardu vycházejícího ze špatně zvolených vstupních dat, nedokáže je přesně identifikovat. Pokud ano, tak jen s velkými obtížemi

Je známo, že mateřská společnost sestavuje plánovou kalkulaci, ale neposkytuje ji dceřině společnosti v Brně. Brněnští zaměstnanci tak neví, jak moc se liší plánovaný a reálný cíl.

Jako velké plus lze hodnotit využívání kalkulace typu target costing, která nejlépe reaguje na to, že zákazník v oboru IT (potažmo elektroniky) je výrazně citlivý na cenu. Zároveň je to i způsob, jak se vyrovnat konkurenci a jejím tlakům na cenu. Zisk na jednu jednici je v tomto průmyslovém odvětví malý a společnosti se tomu musí přizpůsobit.

4.1.5 Controlling a sledování odchylek

Za nejzásadnější problém považují ne úplně dokonalé propojení controllingu s informačním systémem podniku. Ačkoli je sledováno velké množství dat, často nejsou adekvátně využívána. Některá jsou sledována automaticky, ale nejsou následně vyhodnocována, protože se sleduje příliš mnoho ukazatelů.

Data se sice získávají ze SAP, ale zpracovávají a vyhodnocují se v Excelu. Výsledky jsou následně skladovány na sdíleném úložišti, nikoli v propracovanější databázi. Způsobuje to výrazné oddělení controllingu od jednotlivých podnikových oblastí.

Je pravidelně porovnáván standard pro výrobek s reálnými náklady. Tato data jsou generována automaticky na vyžádání, a dá se říct, že je to využíváno jako vstup pro rozhodování. Výsledky jsou pravidelně reportovány. Jako problém se jeví, že odchylky jsou reportovány pouze v absolutních hodnotách a nejsou přepočítávány na kalkulované jednice, pouze na celé vyrobené množství. Dalším nedostatkem reportu je jeho nedostatečná názornost. Informace v něm jsou zpracovány ve formě jednoduché tabulky bez grafu.

V předchozí části práce bylo ukázáno, že mateřská společnost na získané poznatky pravidelně reaguje a prognózované měsíční standardy jsou přibližovány reportovanému reálnému výsledku. Bylo zjištěno, že ve standardu je zřejmě jen zanechán malý prostor

pro výkyvy měnového kurzu, který činí asi 0,5 % z celkových nákladů na výrobu jedné jednice. Téměř všechny takto vzniklé odchylky proto byly zaznamenány jako kladné a jsou zaznamenány jako úspora.

Pokud je však předpoklad o nesprávné evidenci práce na jednici správný, rezerva nemůže pokrýt případnou takto vzniklou odchylku, protože je příliš malá. V případě sledovaného výrobku se rezerva pohybovala mezi 35-50 Kč a vychází z odchylky vzniklé v materiálu. Sledování ukazatelů práce nemá na starost controllerka, ale manažer výroby, a takovéto informace by dostala pouze na vyžádání.

Náklady výroby zahrnuté do reportu, který se vztahuje k prodeji, vychází ze standardu stanoveného předběžně. Pokud se náklady během měsíce změní, není to ve výkazu zahrnuto a je tak nesprávně interpretován zisk. Pokud nastane kladná odchylka, je zisk ponížen a naopak.

Sledované odchylky jsou základně rozčleněny podle jednotlivých typů a dále v případě materiálu i do hloubky podle dostupných dat z informačního systému. Sledují se odchylky vztažené přímo k výrobku (materiál, přímá práce, přímá režie), dále odchylky vznikající v režijních nákladech továrny podle naplánovaných skupin (mzdy, odpisy či opravy). Nejpečlivěji jsou sledovány odchylky týkající se materiálu, u kterých jsou sledovány jednotlivé položky, změny jejich cen i změny jejich spotřeby. U ostatních nákladů se jedná o porovnání nákladů plánovaných s reálnými v celkových měsíčních, čtvrtletních a ročních výsledcích. V případě režijních nákladů není přesně určené místo vzniku, ani příčina vzniku.

4.1.6 Účetnictví

Jedná se o mezinárodní společnost, která obchoduje na celosvětové úrovni, z toho plyne problém při vyrovnávání se s měnovým kurzem.

Kurz je stanoven pevný na jeden měsíc a vychází z kurzu vyhlášeného Českou národní bankou. To dává velký prostor vzniku cenové odchylky nejen u konečného výrobku, který se prodává obvykle v dolarech, ale hlavně u materiálu nakupovaného, i toho již na skladě.

Musí tedy docházet k pravidelnému přecenění a adekvátnímu přizpůsobení standardu. Jelikož standard stanovuje mateřská společnost na jiném kontinentě, která má navíc na starosti závodů několik, hrozí zpožděná reakce. K té běžně nedochází, ale může

to být považováno za reálné riziko. Odchyly od standardu pořizovací ceny a ceny skutečné jsou účtovány do nákladů.

4.2 Návrhy

4.2.1 *Propojení controllingu s výrobou, zavedení databáze*

Ačkoli je především finanční controlling ve společnosti na opravdu vysoké úrovni, dá se i v této společnosti nalézt několik doporučení pro jeho vylepšení.

Považuji za důležité lépe informovat pracovníci controllingu i o necenových ukazatelích výroby (efektivita práce, využití strojů). Pokud dojde k větší odchylce, nebo naopak nedojde k odchylce v místech, kde je to vysoce pravděpodobné (z důvodu, že lidský faktor nikdy není 100%), mohla by si lépe ověřit příčinu, nebo by mohla lépe odhadnout, kde začít s pátráním po případném problému.

Doporučuji vytvořit nebo zakoupit a začít používat vnitropodnikovou databázi. Společnost má zakoupené některé moduly programu SAP, ale vyhodnocená data jsou uchovávána na sdíleném úložišti ve formátu Excel. Pokud je třeba něco dohledávat, je to zdoluhavé a neefektivní, a to zejména, pokud tato data hledá někdo, kdo je na úložiště sám neumístil.

Pokud by existovala možnost vyhledávat jen podle zadaných kritérií, mohly by být objeveny případné nové zatím nenalezené mezery. Dále by bylo možné lépe propojit cenové odchylky s odchylkami kvantitativními. Ideálně, pokud by se data z výroby a finanční data ukládala v podobném formátu, aby byla snáze dohledatelná a porovnatelná. Pokud by taková databáze existovala, dal by se teoreticky snížit i počet pravidelných reportů z důvodu, že by si osoba, která informace potřebuje, mohla sama snadno získat prostřednictvím dobře naprogramovaného automatizovaného reportu propojeného s databází.

Podle dostupné literatury by tento problém mohla vyřešit správná implementace SAP BI (dříve nazývaný BW).¹⁵⁴ Toto řešení by dokázalo obsáhnout všechna ve společnosti sledovaná data a umožnila by vytvářet komplexní reporty. BW je silný nástroj v ukládání podnikových dat a vytváření komplexních reportů, zatímco BI je analytický nástroj, který umožňuje lepší extrakci a následnou analýzu dat. Pokud by proběhlo i zavedení propojení prostřednictvím SAP XI, vznikla by příležitost

¹⁵⁴ BI=Business Intelligence; BW=Business Warehouse

pro zefektivnění reportingu a ukládání dat online, čímž by bylo umožněno ušetřit místo na lokálních discích. V přímém důsledku by se jednalo i o úsporu plynoucí z nižších nákladů na potřebný a využívaný hardware. SAP XI¹⁵⁵ vznikl proto, aby dokázal nativně propojit ostatními vnitropodnikovými systémy s moduly SAP.

4.2.2 *Standard a odchylky od něj*

V současném stavu lze vysledovat, že většina odchylek od standardu je kvalitativního charakteru, zejména z důvodu změny měnového kurzu. Tyto změny způsobují změny jak v nákupních cenách materiálu, tak v cenách materiálu, který je ještě na skladě. Kvalitativní odchylky ve výrobě nebyly ve sledovaném období téměř zaznamenány (jen v přímé režii a to naprosto minimálního rozsahu).

Doporučila bych věnovat větší pozornost standardu v oblasti práce a přímé režie. Vzhledem k tomu, jak se tyto dvě položky ve standardu chovají, zdá se, že tyto položky nejsou sledovány důkladně. Doporučila bych, aby v alespoň krátkém časovém období, vedoucí dotčených úseků pečlivě evidovali každý krok výroby, zejména čas nutný k jednotlivým sledovaným krokům (výroba, balení, kontrola). Pokud by se ukázalo, že jsou v těchto oblastech opravdu mezery, bylo by nutné přijmout adekvátní opatření, kterým by zřejmě bylo buď přecenění položek ve standardu (spojená ze změnou potřebných časových norem) nebo přímou práci ze standardu vyloučit úplně (viz níže).

Jak již bylo naznačeno v identifikovaných nedostacích na začátku této kapitoly, i mzdy výrobních pracovníků jsou reálně chápány jako fixní a režijní náklad. Výše mezd se nemění s ohledem na vyrobené množství výrobků, ale pouze z jiných důvodů (propouštění, osobní odměny, nemoc). Vzhledem k tomu, jak je náročné přesně hlídat konkrétní přičinění konkrétního zaměstnance na konkrétní kalkulované jednici, zdá se jako řešení položku přímé práce ze standardu vyloučit a zařadit ji jako druhotnou režii k celé skupině výrobků (nebo zařadit do rozpočtu celého plánovaného projektu). Vzhledem k povaze výroby není nutné přesně znát náročnost práce na konkrétní výrobek, jako je tomu v zakázkové výrobě, kde je množství minut vynásobeno hodinovou mzdovou sazbou a přímo vstupuje do konečné ceny pro zákazníka (např. oprava automobilu, práce programátora).

¹⁵⁵ XI=Exchange Infrastructure

V současnosti se sledují pouze odchylky absolutní, pro větší vypovídající schopnost reportů by bylo dobré začít sledovat i odchylky relativní, protože odchylka 10 Kč na součástce v hodnotě 15 Kč nebo 2 500 Kč má zcela jiný význam. Analýza odchylek v rámci definovaných rozpočtů v podniku je prováděna na různém stupni rozlišení v závislosti na dostupných datech ze systému.

Mohlo by být užitečné pokusit se získat bližší informace o kalkulacích a sestavování standardu, zejména proto, aby se vědělo, co považuje matka za opravdu důležitě, a to pak mohlo být pečlivěji sledováno, lépe reportováno apod.

Z analytické části práce je patrné, že na výslednou cenu materiálu má velký vliv rozptyl měnového kurzu. Společnost má silné zahraniční vazby a fakturuje jak v CZK, tak USD. Zároveň sama přijímá faktury v těchto měnách. Společnost eviduje krátkodobé i dlouhodobé závazky a pohledávky. Platební podmínky jsou obvykle nastaveny na 60 nebo 30 dní. Společnost má tedy značný objem pohledávek i závazů denominovaných v cizích měnách, obchoduje s dodavateli po celém světě a zároveň má celé vnitropodnikové účetnictví vedeno také v USD.

Pokud je obchod prováděn s mateřskou nebo sesterskou společností, může být ve větší míře využíván netting (pohledávky a závazky se vyřeší vzájemným zápočtem), v případě dluhu třetí straně existuje možnost využít matching (vzájemné započtení i pro třetí stranu), ale protože společnost není ničím dodavatelem, tak matching nepřipadá příliš v úvahu. Další možností je využití leadingu nebo laggingu, obě tyto metody jsou též vhodné spíše pro vyrovnaní mezi dvěma spřízněnými podniky. Obě umožňují načasovat zaplacení závazku tak, aby byl kurz při jeho platbě co nejvýhodnější. Pro splacení závazku třetí straně se jeví jako vhodná některá z variant forwardového obchodu, důležité však je v konkrétním případě zhodnotit, jestli míra kurzového rizika bude tak velká, aby se vyplatilo na něj připravovat (aby náklady forwardu nebyly vyšší než by byla kurzová ztráta).

4.2.3 Návrh sledovaných oblastí a reakčních pásem

Jak bylo popsáno v předchozích částech práce, ve společnosti je sledováno velké množství oblastí, u kterých jsou následně vyhodnocovány nákladové odchylky. Není však přesně stanoveno, jak se chovat v případě, že vznikne velká odchylka a co přesně už je považováno za velkou odchylku. Pro účely využití analýzy odchylek pro budoucí potřeby

podniku by bylo velkým přínosem, pokud by mohla být určitá odchylka či její vznik přímo spojen s odpovědností a osobními cíli určitého pracovníka. Návrh následného opatření zjištěné odchylky od plánu (standardu) by měl být podkladem pro řízení podniku a rozhodovací procesy v něm. Opatření by se mělo stát závazným dokumentem a mělo by obsahovat přesné a konkrétní opatření, určení odpovědnosti, určení časového harmonogramu provedení opatření a určit způsob, jak bude opatření probíhat. Také by měly být stanoveny sankce, pokud opatření zrealizováno nebude. Následující opatření jsou stanovena pouze pro nákladový standard stanovený pro výrobek

Jako tolerovaná celková odchylka jsou v podniku na základě pozorování přirozeně chápána 2 % z celkové hodnoty standardu, pokud se jedná o úsporu a 1 % pokud se jedná o překročení. V případě, že tyto hodnoty nejsou překročeny, nepřijímají se žádné opatření a odchylka je přirozeně pokryta ze zisku a rezerv společnosti, aniž by byla potřeba ji zkoumat. Pokud je identifikována odchylka vyšší, controllerka se snaží objevit její původ. Není však stanoveno obecné opatření. Jsou stanoveni pracovníci, kteří by za takové odchylky osobně odpovídali, ale ne ve všech případech. Proto jsou navržena následující opatření vztahující se ke změnám vzniklým proti nákladovému standardu.

Nejprve byla sestavena tabulka s hraničními hodnotami, podle kterých je vyhodnocena závažnost odchylky jednotlivých složek. Odchylky jsou rozděleny na tolerovatelné bez potřeby zásahu, mírné, které jsou podnětem pro bližší sledování, vážné, u kterých je nutné přijmout stanovené opatření ve stanoveném období a extrémní, které je nutné řešit okamžitě, pokud to povaha odchylky dovoluje. Pásmo se u složek liší na základě zhodnocení jejich dopadu na celkové náklady a také možností, jak je ovlivnit. Např. změnu měnového kurzu lze ovlivnit jen málo, proto je tolerance vyšší než u změny pořizovací ceny, která je následkem jiné smlouvy s dodavatelem a odpovědnost za ni má nákupní oddělení. V případě celkové odchylky je kladná extrémní odchylka chápána jako méně závažná, než odchylka překračující standardní náklady.

Tabulka 26 Toleranční pásma

Složka	Legenda					
	Překročení			Úspora		
	Extrémní	Vážná	Mírná	OK	Mírná	Vážná
	Extrémní	Vážná	Mírná	OK	Mírná	Vážná
	Hraniční hodnoty v %					
Celková odchylka	-3	-2	-1	2	4	6
Kvalitativní	-3	-2	-1	1	2	3
Kvantitativní	-3	-2	-1	1	2	3
Kurz	-6	-4	-2	2	4	6
Pořizovací cena	-3	-2	-1	1	2	3
Cena práce	-6	-4	-2	2	4	6
Cena přímé režie	-6	-4	-2	2	4	6
Spotřeba materiálu	-2	-1,5	-0,6	0,6	1,5	2
Odpracované hodiny	-6	-4	-2	2	4	6
Přímá režie	-6	-4	-2	2	4	6

Zdroj: vlastní

V tabulce níže jsou shrnuty obecné postupy řešení po identifikaci odchylky, které budou dále rozpracovány podle oblasti standardu, ve které se vyskytnou.

Tabulka 27 Opatření

Závažnost odchylky	Potřeba opatření	Doba na realizaci opatření
Tolerovatelná	Není nutné	Není
Mírná	Ano, sledování jevu	Následující 2 období
Vážná	Ano, opatření podle místa	Následující 2 období
Extrémní	Ano, opatření podle místa	Ihned

Zdroj: vlastní

Odchylky vzniklé v jednicovém materiálu

Kvantitativní

Překročení spotřeby materiálu. Za změnu spotřeby materiálu odpovídá mistr příslušného výrobního střediska, který tuto spotřebu také sleduje. Za tolerovanou odchylku je považováno pásmo od -0,6 % do + 0,6 %. Pokud by se tato hranice překročila o více než 1,5 % z plánovaných nákladů ve 2 po sobě jdoucích měsících, byl by mistr nejprve požádán o pečlivější sledování využívání materiálu. Pokud by bylo zjištěno, že je

zvýšená spotřeba způsobena nekvalitní dodávkou, byl by využit postih stanovený ve smlouvě s dodavatelem. Pokud by byla objevena nedbalost nějakého ze zaměstnanců (nekvalitně odvedená práce, vědomá nedbalost, neopatrná manipulace s citlivými součástkami), bylo by mu uděleno nejdříve napomenutí, při opakovaném prohřešku sníženo osobní ohodnocení.

Kvalitativní

Změna ceny způsobena změnou dodavatele

Změna ceny způsobena změnou kurzu

Za změny v ceně způsobené změnou dodavatele by měl vždy odpovídat manažer nákupního oddělení. V tomto případě je tolerováno pásmo od -1 % do 1 %. Pokud by byla cena překročena více, je nutné buď zadat podnět pro změnu nákladového standardu, nebo se pokusit dojednat příznivější cenu při příštím nákupu. V tomto případě bych za horizont řešení považovala nejbližší příští nákup stejného materiálu. Sledování kurzu a úpravu standardu má na starosti finanční oddělení mateřské společnosti. Kurz je sice možné částečně ovlivnit, ale ne naprosto spolehlivě, proto je tolerované pásmo rozšířeno od -2 % do 2 %. V tomto případě nelze nikomu přiřadit přímou odpovědnost a extrémní odchylce je nejlepší předcházet vhodným načasováním plateb či některým zajišťovacím nástrojem proti kurzovému riziku.

Odchylka přímé práce

Kvantitativní

Změna v množství přímé práce

Tyto změny by měl sledovat stejně jako kvalitativní odchylky přímého materiálu mistr příslušného střediska a také manažer výroby. Změna může být způsobena vyšší efektivitou práce či naopak efektivitou sníženou. V případě, že by zvýšená efektivita měla dlouhodobý charakter (3 a více měsíců) je nutné zadat podnět ke změně standardu. Snížená efektivita bude pravděpodobně pouze dočasná. V tomto případě je nutné identifikovat, z jakého důvodu k tomu dochází. Pokud se jedná o zaškolující se zaměstnance, období vysoké nemocnosti či dovolené, není třeba přijímat žádná opatření. V případě zaměstnance, který nedostatečně plní své povinnosti, je na řadě nejprve napomenutí a motivace ze strany nadřízeného, pak teprve krácení mzdy.

Kvalitativní

Změna mzdového tarifu

Změna mzdového tarifu způsobená zvýšením nebo snížením mezd by měla vést ke změně ocenění práce v operativním standardu, který tak bude lépe reflektovat realitu. Při každém zvýšení mezd musí být vyhodnocen dopad na krycí příspěvek na fixní náklady a zisk.

Odchylka variabilní režie

Kvantitativní

Změna množství nutného strojového času. Stejně jako předchozí kvalitativní změny, i tyto by měly spadat pod kompetenci mistra dotčené části výroby (potažmo kontroly či balení). Odchylky jsou úzce spojeny s efektivitou přímé práce. Jednou z možností snížení množství potřebné strojové práce je i nový efektivnější proces pro lepší využití strojového času důsledkem úspěšně dokončeného projektu Kaizen. V případě déletrvající pozitivní i negativní odchylky je nutné tuto změnu reflektovat ve standardu. Pokud je změna např. provozních kapalin či obráběcích nástrojů skoková, dá se očekávat porucha stroje, v tomto případě je nutné problém vyřešit ihned.

Kvalitativní

Změna ceny strojové hodiny může být způsobena změnou ceny provozních náplní, cen plánovaného servisu či změnou ceny spotřebního materiálu nutného pro provoz stroje. Pokud se jedná o trvalou změnu (2 a více období), je nutné skutečnost reflektovat ve standardu. Společnost do této položky nezahrnuje elektrickou energii, ta je součástí nákladů celé továrny.

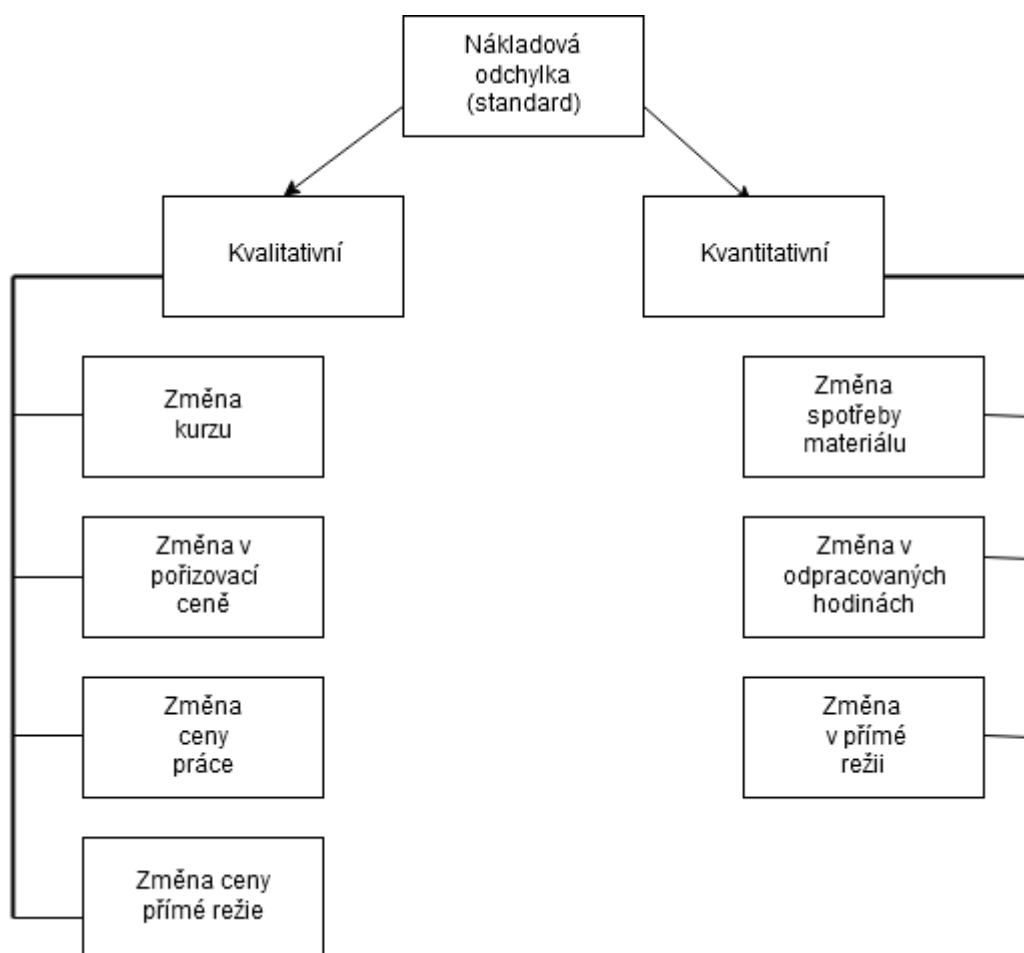
4.3 Nová podoba reportu pro sledování odchylek od nákladového standardu

S takto stanovenými hranicemi je možné navrhnout nový názornější vzor reportu odchylek. I v současném stavu poskytuje využívaný informační systém téměř neomezené možnosti při práci s daty, která je omezena jen rozsahem pokrytí konkrétního modulu. Zakoupením nadstavbového modulu, který by ty současné byl schopen propojit, by byly tyto možnosti ještě rozšířeny, např. by bylo možné lepší přiřazení informací o necenových faktorech výroby, jakými je spotřeba konkrétní součástky či reálné využití práce k informacím z účetnictví. Pokud by na změnu v informačním systému nedošlo, zvládne

generování podobného reportu i pokročilý uživatel Excelu se znalostí programovacího jazyka VBA.¹⁵⁶

Na základě legendy zobrazené výše je možné při dobře zpracovaném zadání pro programátora vytvořit report, který bude schopen do jisté míry automaticky a také flexibilně zobrazovat zvolené složky ve zvolené barevné škále tak, aby bylo na první pohled patrné, kde je nutné hledat případný problém.

V první části reportu bude zobrazen graf níže, který reflektuje základní odchylky zachycené v aktuálním sledovaném měsíci. Pro větší názornost mohou být jednotlivé rámečky podmíněným formátováním také zbarveny podle legendy výše. V grafu bude zanesena absolutní odchylka, a to buď pro 1 jednici, nebo celou vyráběnou sérii.



Obrázek 8 Odchylky pro report

¹⁵⁶ Visual Basic for Applications

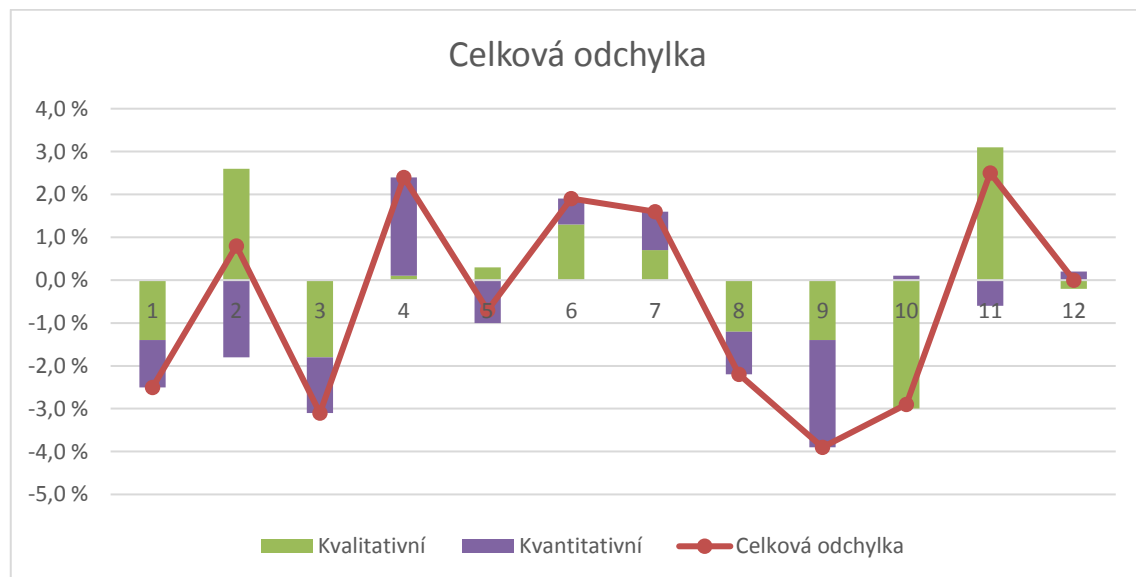
V další části reportu bude zobrazena tabulka níže, ve které budou uvedeny relativní odchylky za zvolené období (pro pracovníky z IT oddělení by neměl být problém naprogramovat filtr, který dokáže vybírat z vhodného souboru data za libovolně dlouhá období). Data jsou v tomto případě vygenerována náhodně pro větší názornost. Dá se očekávat, že ve skutečnosti nebudou odchylky v tak velkém rozptylu (v analytické části je patrné, že se běžně pohybují zhruba do 1 %).

Tabulka 28 Souhrn relativních odchylek v %

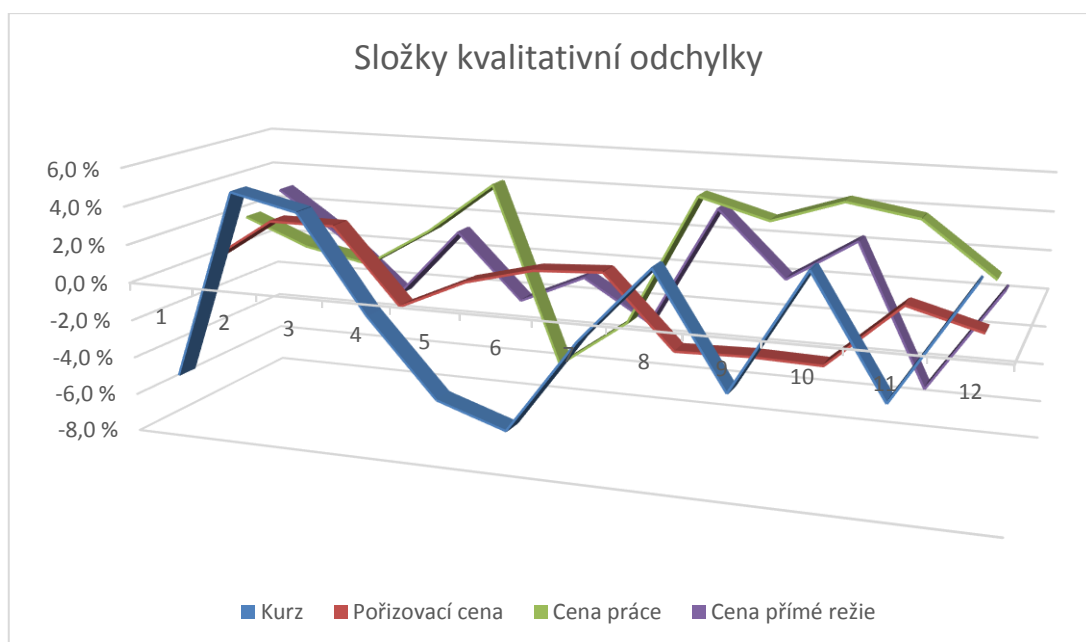
Měsíc	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Celková odchylka	-2,5	0,8	-3,1	2,4	-0,7	1,9	1,6	-2,2	-3,9	-2,9	2,5	0,0
Kvalitativní	-1,4	2,6	-1,8	0,1	0,3	1,3	0,7	-1,2	-1,4	-3,0	3,1	-0,2
Kvantitativní	-1,1	-1,8	-1,3	2,3	-1,0	0,6	0,9	-1,0	-2,5	0,1	-0,6	0,2
Kurz	-5,1	4,9	4,1	-0,9	-4,9	-6,1	-1,2	2,7	-3,0	3,2	-2,7	3,2
Požizovací cena	0,4	2,7	2,7	-1,3	0,3	1,2	1,4	-2,3	-2,2	-2,3	1,0	0,0
Cena práce	2,0	0,6	-0,1	2,0	4,7	-4,7	-2,1	4,8	3,8	5,0	4,4	1,7
Cena přímé režie	2,9	0,5	-2,6	1,2	-2,4	-0,8	-3,0	3,5	0,0	2,3	-5,2	0,3
Spotřeba materiálu	-1,3	0,2	0,3	1,6	0,2	0,8	1,9	0,0	0,6	1,3	-0,7	-1,7
Odpracované hodiny	1,5	-5,1	-2,7	1,8	-4,2	1,6	-0,3	-0,7	0,5	-3,9	-4,5	1,4
Přímá režie	-0,2	-0,1	5,4	-1,8	2,9	4,9	4,2	4,0	-3,4	-5,0	1,2	2,6

Zdroj: vlastní

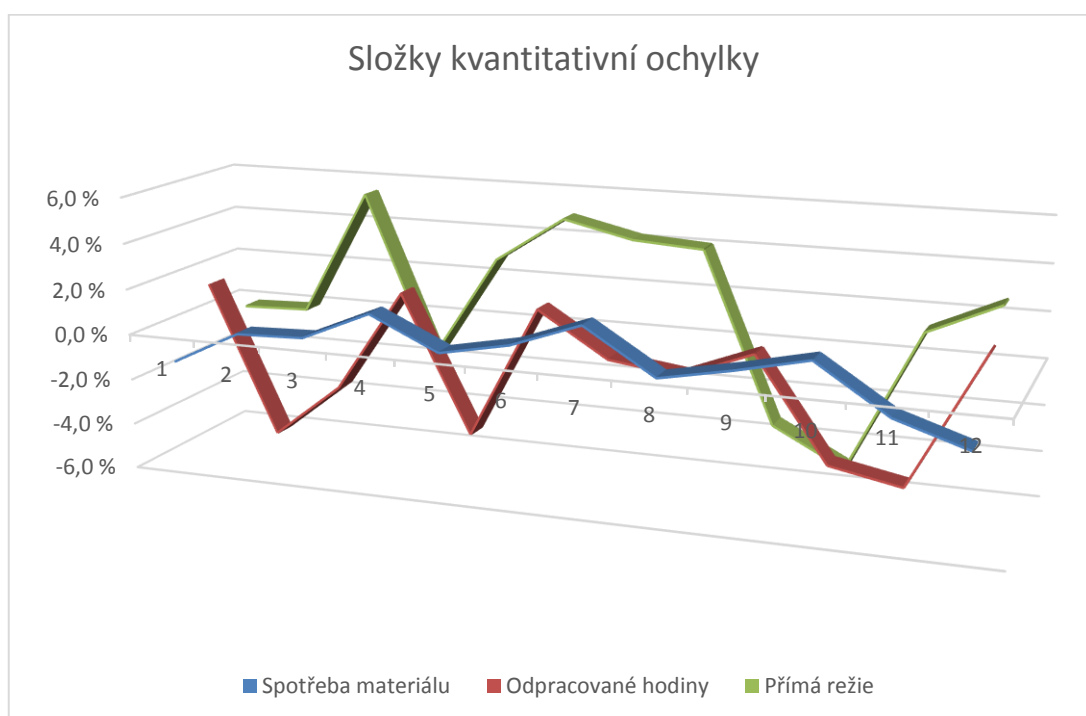
K tabulce je pro větší přehlednost vhodné připojit i následující grafy, které zobrazují vývoj složek celkové odchylky.



Obrázek 9 Vývoj celkové odchylky



Obrázek 10 Vývoj složek kvalitativní odchylky



Obrázek 11 Vývoj složek kvantitativní odchylky

V závěru reportu bude následující souhrnná tabulka, která zobrazuje vývoj každé položky uvedené a sledované ve standardu, včetně jejích podsložek. Vygenerovanou tabulku bude možné filtrovat podle požadovaného měsíce, evidenčního čísla součástky a podle požadované části výrobního procesu.

Tabulka 29 Vzor souhrnné tabulky

Celková nákladová odchylka od standardu					
Měsíc		Měsíc 1	Měsíc 2	Měsíc 3	Měsíc n
Kvalitativní					
Kurz	Součástka 1				
	Součástka 2				
	Součástka n				
Pořizovací cena	Součástka 1				
	Součástka 2				
	Součástka n				
Cena práce	Výroba				
	Kontrola				
	Balení				
Cena normohodiny	Výroba				
	Kontrola				
	Balení				
Kvantitativní					
Změna spotřeby	Součástka 1				
	Součástka 2				
	Součástka n				
Odpracované hodiny	Výroba				
	Kontrola				
	Balení				
Přímá reže	Výroba				
	Kontrola				
	Balení				

Zdroj: vlastní

Cílem realizace tohoto reportu je pomoci rychlejší orientaci v reportovaných datech i pro člověka, který se danou problematikou nezabývá, takže je vhodný např. pro rychlé informování jednatele na pravidelné každotýdenní schůzi. Ze začátku je report sestaven tak, aby zobrazoval jasně a názorně hlavní složky standardu. V případě zájmu o vývoj odchylek v čase nebo vývoj odchylek jednotlivých dalších součástí, jsou navrženy další dvě tabulky. S malými úpravami a jinak nastavenými úrovněmi závažnosti odchylek by bylo možné podobný report vytvořit i pro ostatní sledované nákladové odchylky ve společnosti. Hlavní výhodou by byla v případě napojení na databázi nebo kvalitní zdroj dat možnost téměř plné automatizace generování podobného reportu. Zásadní je přesná formulace úkolu pro programátora, který bude odpovědný za případnou realizaci navrženého reportu.

ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce bylo provést analýzu dosavadního stav kalkulačního systému zvoleného výrobku a způsobu sledování odchylek se k němu vztahujících. Dále pak návrh úpravy současného systému sledování odchylek.

Analyzovaná společnost je již dlouhou dobu zavedena na české trhu a zároveň má silné zázemí ve své zahraniční mateřské společnosti. Dalo se tedy očekávat, že nalezené problémy nebudou příliš závažného charakteru. To bylo také při zkoumání stavu společnosti potvrzeno. Po provedení analýzy nákladů a identifikaci nedostatků proběhl pokus o návrh takových řešení, která by umožnila efektivnější využití informací získaných při sledování odchylek.

Na základě analýzy současného stavu byly identifikovány některé nedostatky současného systému kalkulování a sledování odchylek. Bylo zjištěno, že oblast kalkulací produktů má na starosti zcela mateřská společnost a dceřiná má pak jen minimální vliv na to, jak bude výsledná kalkulace vypadat. Z důvodu nedostatku informací pro oblast kalkulací jsou návrhy týkající se této oblasti spíše teoretického rázu a pouze ve formě doporučení, protože je nebylo možné podložit relevantními výpočty. Na základě chování nákladového standardu bylo odhaleno, že časové normy vztahující se k přímé práci zřejmě nejsou stanoveny realisticky a také nejsou adekvátně sledovány. Řešením by mohlo být buď zvýšit důraz na realistické sledování odpracovaných hodin, nebo naopak nepřizvat položku mezd přímo ve standardu přiřazenému k jednici, ale rozpočítat je jako druhotnou režii pro celou zakázku vycházející z plánu výrobní kapacity a časového fondu práce.

Jako mnohem zásadnější je považováno odhalení toho, že neexistuje příliš kvalitní a spolehlivé propojení pro předávání informací finančního a nefinančního charakteru mezi manažerem výroby a controllerkou. Případné lepší propojení současných modulů informačního systému by umožnilo především controllerce a jejím prostřednictvím i jednateli získat kvalitnější poznatky o tom, v jakých místech vznikají nákladové odchylky kvantitativního charakteru. Odchylky kvalitativní jsou ve společnosti adekvátně sledovány prostřednictvím finančního i manažerského účetnictví.

Jak bylo zjištěno, stačilo by pouze vhodně implementovat rozšíření již dlouho používaného a zakoupeného produktu. Druhou možností je tvorba vlastní

vnitropodnikové databáze, která by propojovala reportovaná data. Ta jsou zatím ukládána na vlastním sdíleném úložišti. Přístup k těmto datům je omezen s ohledem na pozici pracovníka. Pro vhodný výběr řešení je samozřejmě nezbytné nechat si zhotovit cenovou nabídku současného dodavatele informačního systému.

Byl také vypracován návrh mezí pro identifikaci závažnosti odchylek, které se vztahují k nákladovému standardu a současně byly navrženy některé možnosti reakcí na identifikované odchylky v závislosti na tom, v které oblasti odchylka vznikla. V závěru byl navržen vzor nové podoby reportu pro přehlednější mapování vývoje nákladových odchylek a jednodušší sledování jejich změn.

Cíle diplomové práce bylo dosaženo, neboť byla provedena stanovená analýza a následně byla navržena některá nová řešení, která by při své praktické implementaci zvýšila efektivitu sledování a vyhodnocení nákladových odchylek sledovaných ve společnosti.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Computer Press, 2011. Finance (Grada). 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

ESCHENBACH, Rolf. A kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 816 s. Poradce controllingu. ISBN 80-735-7035-1.

ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. 2., přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-918-0.

KEŘKOVSKÝ, Miloslav. *Moderní přístupy k řízení výroby*. Praha: C.H. Beck, 2001. C.H. Beck pro praxi. 115 s. ISBN 80-717-9471-6.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

MANEA, Delia. *The Development of the Cost Calculation through the Standard -Cost method. Calitatea: Acces la Success* [online]. Bukurešť: Romanian Society for Quality Assurance, 2012, 13(3), 4 [cit. 2017-04-03]. ISSN 15822559. Dostupné z: <http://search.proquest.com.ezproxy.lib.vutbr.cz/docview/1095368282/fulltextPDF/6E27434C4EB42F6PQ/1?accountid=17115>

Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu. Praha: Profess Consulting, 2004. Poradce controllingu. ISBN 80-725-9002-2.

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví-kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha: C.H. Beck, 2001. C.H. Beck pro praxi. 152 s. ISBN 978-80-7169-985-9.

MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. Účetnictví a daně (Grada). 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-2759-2.

Slovník controllingu: česko-anglický, anglicko-český : 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-726-1085-6.

VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. Poradce controllingu. 357 s. ISBN 80-725-9032-4.

Výpis z obchodního rejstříku. *Veřejný rejstřík a sbírka listin* [online]. [cit. 2017-04-08]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=672539&typ=PLATNY>

Zákon č.563/1991 Sb. ze dne 12. prosince 1991, o účetnictví. In: Praha: Federální ministerstvo vnitra, 1991, částka 107. Dostupné také z: https://www.epravo.cz/_dataPublic/sbirky/archiv/sb107-91.pdf

Další zdroje:

Výroční správa společnosti

Internetové stránky společnosti

Podnikový časopis

Informační systém společnosti

SEZNAM ZKRATEK

apod.	a podobně
BOM	bill of materials
CCC	China Compulsory Certification
CSR	Corporate Social Responsibility
CFE	Common Final Examination
ČNB	Česká národní banka
DOA	Description of the Action Office
DL	Direct labour
IDL	Indirect labour
IFRS	International Financial Standards
GP	Green Partner
HR	Human Resources
ICT	Information and Comunication Technology
INCOTERMS	International Commercial Terms
ISO	International Organization of Standardization
IT	Informační technologie
Kč	Koruna česká
např.	například
ODC	Original Design Company
OHSAS	Occupational Health and Safety Certification
OR	Obchodní rejstřík
PEST	Political, economic, social and technological anal.
SAP	Systeme, Anwendungen, produkte in der Datenverarbeitung
SID	Security Indentifier
SWOT	Strenghts, weaknesses, opportunities, threats
Tis.	tisíc
USD	United States Dollar

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Typový kalkulační vzorec.....	31
Tabulka 2 Porovnání tradiční propočtové kalkulace a propočtové kalkulace cílových nákladů.....	34
Tabulka 3 Výpočet odchylek	44
Tabulka 4 Struktura zaměstnanců.....	48
Tabulka 5 Členění nákladů podle vztahu k objemu výroby v tis. Kč.....	58
Tabulka 6 Režijní a jednicové náklady přímo přiřaditelné k výrobku	59
Tabulka 7 Režie skupiny výrobků vztažená ke sledovanému výrobku (reálná).....	59
Tabulka 8 Druhotná režie	70
Tabulka 9 Správní režie továrny	71
Tabulka 10 Nákladový standard	72
Tabulka 11 Přímé a nepřímé náklady na celou sérii v Kč (standard).....	73
Tabulka 12 Příjmy z prodeje ve sledovaném období (plán)	74
Tabulka 13 Příjmy z prodeje sledovaného období (reálné)	75
Tabulka 14 Odchylka zisku	75
Tabulka 15 Poměr příjmů celé továrny a příjmů z prodeje produktu	75
Tabulka 16 Plánované náklady továrny (bez výroby), tis. Kč.....	77
Tabulka 17 Přepočtené plánované náklady továrny (bez výroby), tis Kč	77
Tabulka 18 Reálné náklady pro celou továrnu (bez výroby), tis. Kč	78
Tabulka 19 Reálné náklady pro celou továrnu (bez výroby), tis. Kč	78
Tabulka 20 Odchylky režijních nákladů (bez výroby), tis. Kč.....	79
Tabulka 21 Odchylka režijních nákladů továrny (bez výroby), tis. Kč.....	79
Tabulka 22 Plánované náklady vycházející ze standardu (Kč)	81
Tabulka 23 Reálné náklady na výrobu	81
Tabulka 24 Kvalitativní odchylka od plánovaných nákladů na 1 ks	82
Tabulka 25 Prodejní odchylky.....	83
Tabulka 26 Toleranční pásma.....	91
Tabulka 27 Opatření	91
Tabulka 28 Souhrn relativních odchylek v %.....	95
Tabulka 29 Vzor souhrnné tabulky.....	97

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Zobrazení odchylky výsledku za období, vlastní zpracování, zdroj	45
Obrázek 2 Organizační struktura společnosti, zdroj: interní	51
Obrázek 3 Organizační struktura výrobního závodu, zdroj: interní	52
Obrázek 4 Náklady výroby a režijní náklady, zdroj: interní.....	60
Obrázek 5 Vývoj standardu v čase	73
Obrázek 6 Odchylka materiálu za 3 měsíce.....	82
Obrázek 7 Znázornění prodejní odchylky za 3 měsíce	83
Obrázek 8 Odchylky pro report	94
Obrázek 9 Vývoj celkové odchylky.....	95
Obrázek 10 Vývoj složek kvalitativní odchylky.....	96
Obrázek 11 Vývoj složek kvantitativní odchylky.....	96